دليل

استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

الطبعة الثالثة

المجلد الثاني - إرشادات عملية





لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة
الإتحاد الدولي للمحاسبين
٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق الرابع عشر
نيويورك، نيويورك ١٠٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

أعدت لجنة الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل التطبيق هذا. وتُمثل اللجنة مصالح المحاسبين المهنيين العاملين في الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم والمحاسبين المهنيين الآخرين الذين يقدمون خدمات للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

يمكن تحميل هذه الطبعة مجاناً من قسم المطبوعات والمصادر المتاحة في الموقع الإلكتروني التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين: ifac.org/publications. يتم نشر النص المُعتمد باللغة الإنجليزية.

يهدف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على الصعيد العالمي، والمساهمة في تنمية الإقتصادات الدولية القوية، وذلك من خلال إنشاء وتشجيع الإنضمام للمعايير المهنة عالية الجودة، وتعزيز التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة، لأن الخبرة المهنية أكثر أهمية.

لمزيد من المعلومات يرجى مراسلة البريد الإلكتروني التالي: paulthompson@ifac.org

العنوان الأصلي – لدليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم – إرشادات عملية ٢٠١١، الطبعة الثالثة ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٠٩٩-١

" *Guide to Using ISAs in the Audits of small- and Medium-Sized Entities, Third Edition- Volume 2- Practical Guidance 2011*" – ISBN 978-1-60815-099-1

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠١٢/٩/٣٣١٤

ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٠٩٩-١

المحتويات

مقدمة

مرحبا بكم في الطبعة الثالثة من دليل لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين حول إستخدام *معايير التدقيق الدولية لتدقيق حسابات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم*.

في هذه الطبعة استغللنا الفرصة لصقل بعض المحتوى التقني وإدخال بعض تحسينات العرض الطفيفة. وإذ نضع في اعتبارنا أن العديد من المستخدمين هم في طور ترجمة الدليل، فقد سعينا بقدر الإمكان لإبقاء المراجعات في هذه الطبعة بحدها الأدنى.

وقد صدر هذا الدليل الذي وضعه المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) لأول مرة في عام ٢٠٠٧، ويهدف إلى تمكين الممارسين من تطوير فهم أعمق لعملية التدقيق التي تتم بالامتثال لمعايير التدقيق الدولية (ISAS) عبر الشرح والأمثلة التوضيحية. ويوفر الدليل منهجية للتطبيق العملي للتدقيق قد يستخدمها الممارسين عند اضطلاعهم بتدقيق مبني على المخاطر لواحدة من المنشآت الصغيرة أو المتوسطة الحجم.

ومن شأن هذا الدليل في نهاية المطاف أن يساعد الممارسين على إجراء عمليات تدقيق عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة تٌمكنهم من خدمة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل أفضل، وبالتالي خدمة المصلحة العامة على نطاق أوسع.

ويوفر الدليل توجيهات غير إجبارية تتعلق بتطبيق معايير التدقيق الدولية. ولا ينبغي إستخدامها كبديل عن قراءة معايير التدقيق الدولية، وإنما كاستكمال لدعم التنفيذ المتسق لهذه المعايير في التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ولا يتناول الدليل جميع جوانب معايير التدقيق الدولية، كما لا ينبغي إستخدامه لأغراض تحديد الامتثال لمعايير التدقيق الدولية أو إثباتها.

وبهدف مساعدة الهيئات الأعضاء في تحقيق الإستفادة القصوى من هذا الدليل والمنشورات الأخرى المرادفة على حد سواءً، مثل دليل *رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة*، تعمل لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على وضع دليل مرافق، جنباً إلى جنب مع مواد إضافية مصممة لدعم إستخدام الأدلة للأغراض التعليمية والتدريبية. وسوف يتضمن الدليل المرافق اقتراحات حول كيفية جعل الهيئات والشركات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين تحقق الإستفادة القصوى من هذه الأدلة لتتناسب مع احتياجاتها الخاصة ونطاق اختصاصاتها.

وأخيراً، فإننا نرحب بزيارة القراء لصفحات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين www.ifac.org/SMP ، وذلك لمزيد من التفاصيل حول عمل اللجنة والحصول على مجموعة واسعة من المطبوعات والموارد المجانية الإضافية.

سيلفي فوغل

رئيس لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، الإتحاد الدولي للمحاسبين

نوفمبر ٢٠١١

طلب الحصول على تعليقات

هذه هي الطبعة الثالثة من الدليل. وفي حين أننا نعتبر هذا الدليل مفيداً وذو جودة عالية، فإننا نعتبره قابل للتحسين. ونحن ملتزمون بتحديث هذا الدليل على أساس منتظم لضمان أن يعكس المعايير الحالية ويكون مفيداً بقدر الإمكان.

كما نرحب بالتعليقات من واضعي المعايير الوطنية، والهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين والممارسين وغيرهم. ونرحب بالأخص بوجهات النظر حول المسائل التالية:-

١. كيف تستخدمون هذا الدليل؟ فعلى سبيل المثال، هل تستخدمونه كأساس للتدريب و/ أو كدليل مرجعي عملي، أم بطريقة أخرى؟

٢. هل تعتبرون هذا الدليل مصمم بما فيه الكفاية للتدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟

٣. هل تجدون سهولة في التنقل في الدليل؟ إذا كانت الإجابة لا، هل يمكنكم اقتراح آلية لتحسين ذلك؟

٤. ما هي الطرق الأخرى باعتقادكم لجعل الدليل أكثر فائدة؟

٥. هل أنت على علم بأي منتجات كمواد تدريبية ونماذج وقوائم مراجعة وبرامج تم وضعها استنادا إلى هذا الدليل؟ إذا كان الأمر كذلك، يرجى تقديم تفاصيل.

يرجى تقديم تعليقاتكم لنائب المدير بول ثومبسون على:-

البريد الإلكتروني:paulthompson@ifac.org

فاكس: +١٢١٢٢٨٦٩٥٧٠

البريد: لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة

الإتحاد الدولي للمحاسبين

٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق الرابع عشر

نيويورك، نيويورك ١٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

إخلاء مسؤولية

تم تصميم هذا الدليل لمساعدة الممارسين على تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAS) عند تدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ولا يُقصد به أن يكون بديلاً عن معايير التدقيق الدولية نفسها. وعلاوةً على ذلك، ينبغي على الممارس الإستفادة من هذا الدليل في ضوء تقديره المهني والوقائع والظروف التي تنطوي عليها كل عملية تدقيق. ولا يتحمل الإتحاد الدولي للمحاسبين أي مسؤولية أو تبعات قد تحدث، مباشرةً أو غير مباشرةً، نتيجة لإستخدام وتطبيق هذا الدليل.

١. كيفية إستخدام الدليل

الغرض من هذا الدليل هو توفير الإرشاد العملي لممارسي عمليات التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ومع ذلك، لا ينبغي إستخدام أي مواد في الدليل لتكون بديلاً عن:-

- **قراءة معايير التدقيق الدولية وفهمها**

يفترض أن الممارسين قد قرءوا نص معايير التدقيق الدولية الواردة في *كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، والتي يمكن تحميلها مجانا من على الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين للمطبوعات والموارد: www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a وينص معيار التدقيق الدولي (٢٠٠: الفقرة ١٩) على أن يكون لدى مدقق الحسابات فهم لكامل نص معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك تطبيقاته والمواد التفسيرية الأخرى، وذلك لفهم أهدافه وتطبيق متطلباتها بشكل صحيح.

ويمكن الحصول على معايير التدقيق الدولية والأسئلة الشائعة ومواد الدعم الأخرى من مركز التوضيح على العنوان التالي: www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **إستخدام التقدير المهني**

من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية على نحو فعال، يلزم إستخدام التقدير المهني المبني على وقائع وظروف معينة في الشركة وفي كل عملية معينة.

وفي حين من المتوقع أن تكون ممارسات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم خاصة بمجموعة مستخدمين، فإن هذا الدليل يهدف إلى مساعدة جميع الممارسين على تنفيذ معايير التدقيق الدولية في التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ويمكن إستخدام هذا الدليل لـ:-

- تطوير فهم أعمق لعملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- وضع دليل للموظفين (مدعم حسب اللازم لتلبية الاحتياجات المحلية والإجراء الخاص بشركة ما) ليجري إستخدامه كمرجع يومي، وكأساس للدورات التدريبية والدراسة الفردية والمناقشة؛ و
- المساعدة على ضمان اعتماد الموظفين لنهج متسق في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها.

ويشير هذا الدليل في كثير من الأحيان إلى فريق التدقيق، وهو ما يعني ضمنا أن أكثر من مدقق يشارك في عملية التدقيق. ومع ذلك، فإن نفس المبادئ العامة تنطبق أيضا على عمليات التدقيق التي يجريها شخص واحد فقط (الممارس).

١. ١ إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار الدليل

يشجع الإتحاد الدولي للمحاسبين ويعمل على تسهيل إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار مطبوعاته. وعلى الأطراف الراغبة إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار هذا الدليل مراسلة البريد الإلكتروني التالي: permissions@ifac.org.

٢.١ محتوى وترتيب الفصل

عوضاً عن مجرد تلخيص كل معيار تدقيق دولي على حده، تم ترتيب هذا الدليل في مجلدين على النحو التالي:-

- المجلد ١- المفاهيم الأساسية
- المجلد ٢- إرشادات عملية

ويركّز المجلد ٢ من الدليل على كيفية تطبيق المفاهيم المبيّنة في المجلد ١، وهو يتبع المراحل النموذجية المتعلقة بأداء التدقيق، بما في ذلك قبول العميل والتخطيط وتقييم المخاطر ومن ثم الاستجابة لها وتقييم أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وتشكيل رأي مناسب حول التدقيق.

موجز عن الترتيب

تم ترتيب الفصول في كلا المجلدين من هذا الدليل على الشكل التالي:-

- **عنوان الفصل**
- **مقتطفات- مخطط عملية التدقيق**

  تضم معظم الفصول مقتطفات من مخطط عملية التدقيق (إن وجد)، وذلك لتسليط الضوء على أنشطة معينة جرى تناولها في ذلك الفصل.
- **محتوى الفصل**

  يرسم هذه الجزء الخطوط العريضة للمحتوى والغرض من الفصل.
- **معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة**

  تبدأ معظم فصول هذا الدليل بمقتطفات من معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بمحتوى الفصل. وتتضمن هذه المقتطفات المتطلبات ذات العلاقة، وفي بعض الحالات، الأهداف (التي يتم تسليط الضوء عليها في بعض الأحيان بشكل منفصل إذا كان الفصل يركز في المقام الأول على معيار تدقيق دولي معين)، وتعريفات محددة ومواد تطبيقية. وليس المقصود من إدراج هذه المقتطفات أنه ليس هناك حاجة للنظر في المواد الأخرى في معيار التدقيق الدولي التي لم يرد ذكرها على وجه التحديد، أو معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة. وتستند المقتطفات في الدليل على التقدير الشخصي للمؤلفين بشأن ما هو ذو علاقة بمحتوى كل فصل. وعلى سبيل المثال، تنطبق معايير التدقيق الدولية ٢٠٠ و٢٢٠ و٣٠٠ على كامل عملية التدقيق، إلا أن تناولها على وجه التحديد تم في فصل واحد أو فصلين.
- **نبذة عامة ومواد الفصل**

  توفر النبذة العامة في كل فصل ما يلي:-
  - مقتطفات من معايير التدقيق الدولية المطبقة؛ و
  - نبذة عامة حول ما يتناوله الفصل.

ويلي النبذة العامة مناقشة أكثر تفصيلاً للموضوع، وإرشاد/ منهجية خطوة بخطوة حول كيفية تنفيذ معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة. وهذا قد يشمل بعض الإشارات العابرة إلى معايير التدقيق الدولية المطبقة. وفي حين أن الدليل يركز حصراً على معايير التدقيق الدولية (بخلاف سلسلة ٨٠٠) التي تنطبق على تدقيق المعلومات المالية التاريخية، فإن هناك إشارة أيضاً إلى قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، والمعيار الدولي لرقابة الجودة١ (ISQC1) *رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

- **نقاط للتأمل**

تم تضمين عدد من النقاط للتأمل في جميع أنحاء الدليل. وتوفر نقاط التأمل هذه إرشادات عملية حول مواضيع التدقيق التي يمكن أن يتم المرور عليها مر الكرام بسهولة، أو حيث يواجه الممارسين صعوبة في فهم مفاهيم معينة أو تطبيقها.

- **دراسات حالة توضيحية**

لتوضيح كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية من الناحية العملية، يضم المجلد ٢ من الدليل اثنتين من دراسات الحالة. وفي نهاية العديد من فصول المجلد ٢ تتم مناقشة منهجين من المنهجيات الممكنة لتوثيق تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي. يرجى الرجوع إلى المجلد ٢، الفصل ٢ من هذا الدليل للتفاصيل المتعلقة بدراسات الحالة.

والغرض من دراسات الحالة والوثائق المقدمة هو توضيحي محض. وتمثل الوثائق المقدمة مقتطف صغير من ملف تدقيق نموذجي، كما أنها تحدد طريقة واحدة فقط للامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولا تمثل البيانات والتحليلات والتعليقات الواردة سوى بعضاً من الظروف والاعتبارات التي سيحتاج المدقق إلى تناولها في عملية تدقيق معينة. وكما هو الحال دائما، يجب على المدقق ممارسة التقدير المهني.

وتستند دراسة الحالة الأولى إلى كيان وهمي يدعى (ديفنا للأثاث). وهو عبارة عن منشأة محليه لتصنيع الأثاث مملوكة لعائلة، مع موظفين بدوام كامل يبلغ عددهم ١٥ موظف. ولدى المنشأة هيكلية حوكمة بسيطة ومستويات إدارية قليلة وتخليص معاملات مباشر، في حين يستخدم المحاسب مجموعة من البرامج القياسية الجاهزة للإستخدام. أما دراسة الحالة الثانية فتستند إلى كيان وهمي آخر يدعى (كومار وشركاه)، وهو عبارة عن منشأة صغيرة الحجم، مع موظفين أثنين بدوام كامل إضافة لصاحب العمل ومحاسب بدوام جزئي.

المطبوعات الأخرى للإتحاد الدولي للمحاسبين

يمكن قراءة هذا الدليل أيضا بالتزامن مع دليل رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة، والذي يمكن تحميله مجانا من الموقع الإلكتروني لمطبوعات وموارد الإتحاد الدولي للمحاسبين:
http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides

١ .٣ قائمة المصطلحات

يستخدم هذا الدليل العديد من المصطلحات على النحو المحدد في *قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين* وقائمة المصطلحات ومعايير التدقيق الدولية (كما وردت في *كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*). ويجب على كل من الشركاء والموظفين أن يكون على دراية كافية بهذه التعريفات.

كما يستخدم الدليل المصطلحات التالية:-

أنظمة الرقابة على الإحتيال "Anti-Fraud Controls"

وهي أنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة لمنع الأخطاء الناتجة عن عمليات الإحتيال أو لكشفها. وفيما يخص تجاوز الإدارة، قد لا تمنع هذه الضوابط من حدوث الإحتيال، إلا أنها ستكون بمثابة عامل رادع وتجعل من ارتكاب عملية الإحتيال أمر من الصعب إخفاؤه. ومن الأمثلة التقليدية على ذلك:-

- السياسات والإجراءات التي توفر مساءلة إضافية، مثل توقيع الموافقة على القيود اليومية؛
- تحسين ضوابط الوصول إلى البيانات والمعاملات الحساسة؛

- الإنذارات الصامته؛
- تقارير الفروقات والإستثناءات؛
- سجلات التدقيق؛
- خطط طوارئ الإحتيال؛
- إجراءات الموارد البشرية مثل تحديد/ ملاحظة الأفراد الذين تكون احتماليه قيامهم بالإحتيال أعلى من المتوسط (كالذين يعيشون أسلوب حياة مسرفة بإفراط على سبيل المثال)؛ و
- آليات للإبلاغ عن عمليات الإحتيال المحتملة من مجهولين.

أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة "Entity-Level Controls"

تتصدى أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة للمخاطر واسعة الانتشار. وتساهم هذه الأنظمة في تعزيز مفهوم "التطلع نحو التفوق (أو بيئة السلوك الأخلاقي)" في المنظمة ووضع التوقعات لبيئة الرقابة. وهذه الأنظمة غالبا ما تكون أقل واقعية من أنظمة الرقابة على مستوى التعاملات، إلا أن تأثيرها واسع الانتشار وجوهري على كل أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى. وعلى هذا النحو، فإنها تشكل أساساً غاية في الأهمية تبنى عليه أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى (إن وجدت). وتشمل الأمثلة على أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة التزام الإدارة بالسلوك الأخلاقي والمواقف تجاه الرقابة الداخلية والتوظيف ورفع كفاءة الموظفين العاملين والإبلاغ عن جرائم الإحتيال وتقديم تقارير نهاية الفترة المالية. وسيكون لهذه الأنظمة تأثير على جميع العمليات التجارية الأخرى داخل المنشأة.

الإدارة "Management"

الأشخاص الذين يضطلعون بالمسؤولية التنفيذية عن سير العمليات للمنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص، تشمل الإدارة بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة، مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة أو المدير المالك.

أولئك المكلفين بالحوكمة "Those charged with governance"

الأشخاص أو المؤسسات (مثلاً، أمناء الشركة) المسؤولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والالتزامات المرتبطة بمسائلة المنشأة. ويشمل هذا الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص، فإن المكلفين بالحوكمة يمكن أن يشملوا موظفي الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة في منشاة في القطاع العام أو الخاص أو المدير المالك.

المدير المالك "Owner-Manager"

يشير إلى مالك المنشأة الذي يشارك في تسيير تلك المنشأة على أساس يومي. وفي معظم الحالات، يكون المدير المالك هو أيضاً الشخص نفسه المكلف بحوكمة المنشأة.

الممارسة الصغيرة والمتوسطة الحجم "Small- and Medium-Sized Practice"

ممارسة محاسبية/ شركة تتسم بالخصائص التالية:-

- عملاءها في الغالب من المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؛
- إستخدام المصادر الخارجية لإستكمال الموارد الداخلية التقنية المحدودة؛
- عدد محدود من الموظفين المهنيين؛

وما يشكل ممارسة صغيرة ومتوسطة الحجم يختلف من نطاق إختصاص إلى آخر.

٤.١ الإختصارات المستخدمة في الدليل

ذمم مدينة		AR
تأكيدات		Assertions
الإكتمال	C=	(combined)
الوجود	E =	
الدقة والقطع	A =	
التقييم	V =	
أساليب التدقيق باستخدام الحاسوب		CAATs
وحدات العملة (يشار إلى وحدة العملة القياسية بـــ"€")		CU
البيانات المالية		F/S
الموارد البشرية		HR
مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية		IAASB
الرقابة الداخلية: فيما يلي المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية:		IC
أنشطة الرقابة	CA =	
بيئة الرقابة	CE =	
أنظمة المعلومات	IS =	
مراقبة	MO =	
تقييم المخاطر	RA =	
قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين		IESBA Code
الاتحاد الدولي للمحاسبين		IFAC
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية		IFRS
معايير التدقيق الدولية		ISAs
المعايير الدولية حول عمليات التأكيد		ISAEs
البيانات الدولية حول ممارسات التدقيق		IAPSs
المعيار الدولي حول رقابة الجودة		ISQC
المعايير الدولية حول عمليات المراجعة		ISREs
المعايير الدولية حول الخدمات ذات العلاقة		ISRSs
تقنية المعلومات		IT
حاسوب شخصي		PC
البحث والتطوير		R&D
مخاطر البيانات الخاطئة		RMM
إجراءات تقييم المخاطر		RAPs
منشأة صغيرة ومتوسطة الحجم		SME
مؤسسة صغيرة ومتوسطة الحجم		SMP
اختبارات الرقابة		TOC
أولئك المكلفون بالرقابة		TCWG
أوراق عمل		WP

٢. مقدمة لدراسات الحالة

لتوضيح كيفية توثيق الجوانب المختلفة لعملية التدقيق في الممارسة العملية، تم تصميم اثنتين من دراسات الحالة، تستند الأولى إلى منشأة وهمية متوسطة الحجم والثانية إلى منشأة وهمية صغيرة الحجم. والسيناريو الأول (دراسة الحالة أ) هو عبارة عن شركة للأثاث تدعى (ديفتا للأثاث) ويعمل فيها ١٥ شخصا. أما السيناريو الثاني (دراسة الحالة ب) فهو عبارة عن شركة تدعى (كومار وشركاه) وهي منشأة صغير يعمل فيها شخصين. وتقوم هذه المنشأة في المقام الأول بتوريد السلع لـ (ديفتا للأثاث). وقد قررت كل من المنشأتين استخدام إطار إعداد التقارير وفقاُ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

نوجه عناية القراء إلى أن الغرض من دراسات الحالة والوثائق المقدمة هو توضيحي محض. وتمثل الوثائق المقدمة مقتطف صغير من ملف تدقيق نموذجي، كما أنها تحدد طريقة واحدة فقط للامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولا تمثل البيانات والتحليلات والتعليقات الواردة سوى بعضاً من الظروف والاعتبارات التي سيحتاج المدقق إلى تناولها في عملية تدقيق معينة. وكما هو الحال دائما، يجب على المدقق ممارسة التقدير المهني.

دراسة الحالة أ– ديفتا للأثاث

معلومات عامة

(ديفتا للأثاث) هي عبارة عن منشأة محليه لتصنيع الأثاث مملوكة لعائلة. وتقوم المنشأة بإنتاج أنواع متعددة من الأثاث المنزلي الخشبي، سواء أكان جاهزاُ أو حسب طلب الزبون. وتتمتع المنشأة بسمعة ممتازة في مجال إنتاجها لمنتجات ذات جودة عالية.

وتمتلك المنشأة ثلاثة خطوط إنتاج رئيسية: مجموعات غرف النوم ومجموعات غرف الطعام والطاولات بمختلف أنواعها، كما يمكن تخصيص الأسعار المعمول بها وفقاً للإحتياجات المحددة. وللإستفادة من قوة الإنترنت، أسست المنشأة مؤخراً موقعاً لها على شبكة الإنترنت بحيث يستطيع الناس شراء الأثاث مباشرة والدفع بواسطة بطاقة الائتمان. وخلال الفترة الماضية، قامت المنشأة بشحن طلبات لمسافات تصل إلى ٩٠٠ كيلومتر.

ويقع مصنع المنشأة على مساحة فدان مجاور لمنزل سوراج ديفتا، في حين يقع متجر الأثاث التابع للمنشأة في الجانب الغربي من منزل سوراج. وغالبا ما تُتخذ القرارات الرئيسية على مائدة غرفة الطعام (التي كانت المائدة الأولى التي صنعها سوياُ سوراج ووالده). ويحب سوراج الصورة الرمزية المتمثلة بتقاسم وجبة الطعام على المنتج الذي يجلب المال لعائلته للحصول على ذلك الطعام.

إتجاهات الصناعة

حتى وقت قريب كانت (ديفتا للأثاث) تنمو بشكل متسارع، إلا أن صناعة الأثاث تعاني حالياً أوقاتاً صعبة نظراً إلى:-

- تدهور الاقتصاد بسبب الركود الاقتصادي في جميع أنحاء العالم؛

- قيام الزبائن المحتملين بالحد من إنفاقهم على السلع التقديرية، بما في ذلك الأثاث؛
- المنافسة؛
- الضغوطات لخفض الأسعار بغية جذب المبيعات؛ و
- توقف بعض مُصنعي قطع الأثاث عن العمل، مما تسبب في بعض التأخير في الإنتاج.

الحوكمة

بدأت المنشأة العمل في عام ١٩٥٢ على يد جيوان ديفتا والد سوراج، الذي بدأ بإنتاج المغازل وحواجز السلالم الخشبية بآلة خراطة واحدة في ورشة صغيرة بجوار منزل العائلة.

وليس لدى المنشأة هيكلية حوكمة رسمية، حيث يقوم سوراج وجيوان بإعداد خطة عمل بين فترة وأخرى، ثم يجتمعان مرة كل شهر مع رجل أعمال محلي ناجح يدعى رافي جاين، وذلك لإستعراض التقدم المحرز في الخطة. كما يقومان بالدفع لرافي لإبداء ملاحظاته حول مدى جدوى تطبيق أحلامهم وأفكارهم الجديدة المتعلقة بالعمل، واستعراض نتائج التشغيل وتقديم المشورة بشأن كيفية التعامل مع أي قضايا تنشأ.

وترافق بارفين (محامية متدربة) والدها رافي عادة لحضور اللقاءات مع سوراج وجيوان، وتقدم بعض المشورات القانونية، إلا أن شغفها الحقيقي يكمن في التسويق والترويج. وقد كانت فكرة بارفين أن تقوم ديفتا للأثاث بتوسيع حدودها والبدء في بيع منتجاتها عبر الإنترنت، كما دفعتها للتوسع خارج نطاقها المحلي وحتى إلى الدول المجاورة. وربما عن طريق الوصول إلى أسواق إضافية يمكن الحفاظ على مستويات المبيعات على الرغم من الانكماش الاقتصادي الحالي.

الموظفين

لدى ديفتا للأثاث ١٥ موظف بدوام كامل، ستة منهم يرتبط بصلة قربى بشكل أو بأخر مع العائلة. ويعمل معظم أفراد العائلة في مجال الإنتاج (حسب الحاجة)، بالإضافة إلى الأدوار المبينة في المخطط أدناه. وخلال فترات الضغط، يتم اللجوء لتوظيف ٢-٤ عمال بصفة مؤقتة حسب الحاجة. ورغم أن عدد قليل من هؤلاء العمال يعود للعمل على أساس منتظم، فإن نسبة دوران العمال عالية نسبيا نتيجة لعدم توفر الأمان الوظيفي.

وبصفته المدير المفوض، يشرف سوراج على جميع جوانب العمل. أما مسؤولية المبيعات فتقع على أرجان سينغ، ويساعده أثنين من مندوبي المبيعات بدوام كامل. ويشرف داميير شقيق سوراج على الإنتاج، والذي يتضمن طلب المواد الخام وإدارة المخزون. ونظراً لمحدودية مساحة المنشأة، فإن سوراج وداميير ليسا بعيدين عن عملية الإنتاج ويتشاركان في مهمة الإشراف على الموظفين الاثنين.

وبالنسبة لجواد كساب (إبن عم سوراج) فهو المسؤول عن الوظيفة المالية وتكنولوجيا المعلومات، ويعمل تحت إدارته اثنين من الموظفين في مجموعته.

الهيكل التنظيمي

ديفتا للأثاث



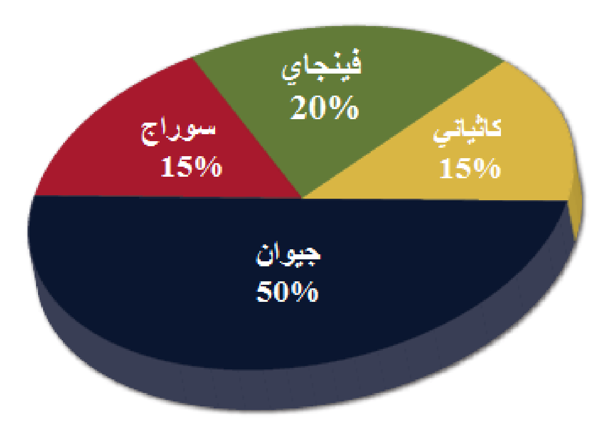
الملكية

جيوان هو المساهم الرئيسي بنسبة ٥٠٪ من رأس مال الشركة، ولديه خطط لبدء نقل الأسهم لأبنه سوراج، طالما أستمر الابن بإدارة الشركة على أساس التفرغ وبقيت الشركة تربح نتيجة لذلك.

ويمتلك سوراج وشقيقته كاليانى حصة تبلغ ١٥٪ من رأس مال الشركة لكل منهما.

أما النسبة المتبقية والبالغة ٢٠% فيمتلكها صديق للعائلة يدعى فينجاي شارما، وهو مستثمر ثري كان قد قدم معظم رأس المال اللازم لنمو الشركة.

ملكية شركة ديفتا للأثاث



وكاليانى هي مغنية معروفه تسافر بشكل كبير، ولا تشارك في عمليات الشركة وتعتمد كليا على والدها وشقيقها لرعاية مصالحها.

وفي شهر يونيو من كل عام ينظم جيوان لقاء عمل ذو صبغة أكثر رسمية. ويلتقي المساهمين في الصباح (لغاية استعراض البيانات المالية في المقام الأول)، ولاحقا في فترة ما بعد الظهر يتم تنظيم حفلة لجميع الموظفين. ويستغل سوراج هذه الفرصة ليخبر الموظفين عن مدى سير العمل بشكل جيد، وما هي الخطط للمستقبل.

العمليات

شهدت بدايات الشركة تصنيع الكراسي والطاولات والمغازل لحواجز السلالم والسكك، ومنذ ذلك الحين توسعت إلى صنع الأثاث المنزلي البسيط مثل المناضد والخزائن وخزائن الملابس. وقد نمت ديفتا للأثاث بشكل كبير من خلال استراتيجيات تمثلت بالتالي:-

- توفير منتجات عالية الجودة بأسعار معتدلة للعملاء المحليين؛
- قبول طلبات الشراء الكبيرة من تجار التجزئة المحليين. وتكون هذه الطلبات مرتبطة بمواعيد تسليم صارمة (وهناك عقوبات كبيرة للتسليم المتأخر)، وهوامش الربح أقل بكثير من تلك للأثاث المصمم حسب الطلب؛
- كانت أول شركة في المنطقة تبيع (المنتجات المحدودة) على شبكة الإنترنت؛ و
- تصنيع أجزاء مثل المغازل وأرجل الطاولات المستديرة لمُصنعي الأثاث المحلي الآخرين. وهذا مكن الشركة من شراء آلات الخراطة المكلفة والأدوات المتخصصة التي لا يمكن لغيرها من الشركات تحمل ثمنها.

وتقوم ديفتا أيضا ببيع أثاث الخردة والأخشاب (القطع التي جرى رفضها في عملية رقابة الجودة) في مقر المصنع لأولئك الذين يدفعون نقداً فقط.

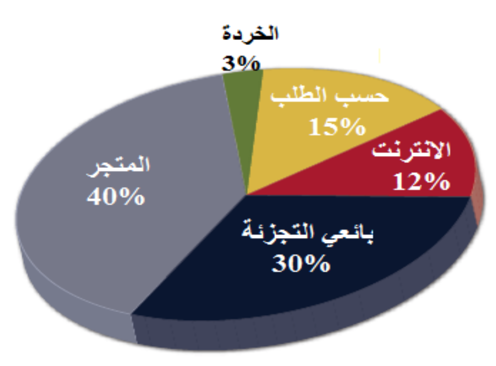
ويجري النظر كذلك بتصدير الأثاث إلى الدول المجاورة، إلا أن سوراج يعي تماما بأن هذا سيعني تكاليف شحن أعلى والتعامل مع الجمارك ومخاطر الصرف للعملات الأجنبية، واحتمال حدوث أضرار أثناء عملية النقل. وعلى الرغم من أن البيع إلى الدول المجاورة يعني تكاليف أعلى، فإن الثمن المدفوع يبدو قليلاً مقارنة بحجم العملاء الجدد المحتملين الذين يمكن الوصول إليهم. وأيضا تعرف بارفين كثير من الأشخاص في الحكومة المحلية وتعتقد أنه يمكنها المساعدة في تسهيل المعاملات الإضافية المتضمنة.

المبيعات

بالنسبة لتقسيم المبيعات فهي تقريباً:-

- الأثاث القياسي (من الكتالوج) من المبيعات التي يتم التفاوض عليها شخصيا في المتجر: ٤٠%
- المبيعات لتجار التجزئة: ٣٠%
- الأثاث المصنوع حسب الطلب: ١٥%
- مبيعات الانترنت: ١٢%
- مبيعات الخردة من المصنع ٣%

تقسيم المبيعات



أما أرجان سينغ فهو منفذ صفقات كبير. ويتمتع بإصرار شديد عند التفاوض مع العملاء وعادة ما يحقق البيع على الرغم من أن هوامش الربح تكون ضئيلة. وعلى الرغم من الانكماش الاقتصادي اشترى مؤخرا منزل عائلي جميل مطل على الوادي.

- **ملاحظات على نظام المبيعات**

– يتم إعداد عقود البيع لطلبات البيع بالتجزئة والمتخصصة. ويستلزم إيداع ١٥٪ من طلب البيع لجميع طلبات العملاء ويتم تسجيلها كإيرادات مبيعات عند استلامها. ويشترط اثنين من كبار تجار التجزئة على ديفتا للأثاث أبقاء المخزون لمدة ٣٠ يوما في متناول اليد بحيث يمكن شحن الطلبات بأسرع وقت إلى المتاجر عند الحاجة. كما تتضمن هذه العقود أحكاما تتعلق بإعادة المخزون إلى ديفتا في حال لم يتم بيعه في غضون فترة زمنية محددة.

– يتم ملء طلبات البيع يدويا وقت البيع، باستثناء الأثاث المباع مباشرة من المتجر أو الأشياء الصغيرة الأخرى التي تكون في متناول اليد. ويجب الحصول على موافقة آرجان لجميع الطلبات التي تزيد عن ٥٠٠ يورو أو يقل سعر بيعها عن الحد الأدنى. ويتم إعداد الفواتير عند شحن البضاعة وإرسالها للعميل.

– بالنسبة لجميع المبيعات الخارجة من المتجر، يتم إعداد الفواتير وقت البيع وإدخالها في النظام المحاسبي الذي يعمل تلقائيا على ترقيم كل معاملة مبيعات ويزود بإيصال استلام بناء على الطلب.

– يتم تحميل ملخص من مبيعات الإنترنت لذلك اليوم من الموقع الإلكتروني على شبكة الإنترنت. كما يتم إعداد تفاصيل البنود المطلوبة وإعطاؤها لدائرة الإنتاج. وفي نفس الوقت يتم إعداد فاتورة وتسجيلها في الإيرادات، كون البند قد تم دفع ثمنه بالفعل من بطاقة الائتمان للعميل. ويجب على جميع طلبات الانترنت التي تم شحنها أن تكون مصحوبة بفاتورة عليها عبارة "مدفوع بالكامل".

– نادرا ما يقوم أرجان بعمل تدقيق ائتمان على العملاء كونه يعرف معظمهم. وفي الماضي، كان العملاء يدفعون نقداً فور الاستلام، أما في الوقت الراهن، يتم منح الائتمان بما يتناسب مع الشروط التي يضعها منافسي ديفتا. ونتيجة لذلك، تشترط ديفتا تقديم حد ائتماني صادر من البنك. وفي كل فترة يبدو أن عدد الديون المعدومة قد أصبح في تزايد.

– في نهاية كل شهر، يستعرض سوراج قوائم المبيعات والحسابات المدينة. ويتأكد من عدم وجود أخطاء واضحة، ويقوم شخصيا بالاتصال بكل عميل مضى على حسابه أكثر من ٩٠ أيام.

– يتلقى كل فرد من موظفي المبيعات (بما في ذلك أرجان) عمولة قدرها ١٥% على كل عملية بيع، بالإضافة إلى حد أدنى من الراتب الأساسي. وبغرض تحفيزهم تكون رواتبهم الأساسية أقل بكثير من رواتب معظم الموظفين الآخرين، ويعمل النظام الحاسوبي على تتبع المبيعات التي أتمها كل موظف مبيعات. ويقوم جواد بطباعة تقرير كل شهر وإعداد قائمة بالعمولات التي سيتم دفعها على كشف الرواتب للأسبوع اللاحق. بعد ذلك يستعرض أي من سوراج أو داميير قوائم العمولات والمبيعات للتأكد من أن الموظفين سيتلقون المبلغ الصحيح. وإلى حد بعيد، فإن معظم عمولات المبيعات يتلقاها أرجان.

تكنولوجيا المعلومات

يتكون النظام من ستة أجهزة حاسوب وخادم حاسوبي (سيرفر) لاستضافة الموقع على شبكة الإنترنت. ويٌستخدم النظام الداخلي أساساً للبريد الإلكتروني وتلقي الطلبات والمحاسبة.

وتُجري الشركة عملية نسخ احتياطي أسبوعياُ لنظام المحاسبة على قرص صلب خارجي يتم الاحتفاظ به في قاصة بجانب غرفة الحاسوب. وقد تم العمل على إضافة جدار الحماية وحماية لكلمة السر في الفترتين الأخيرتين. وفي الفترة الأخيرة تعرض جهازي حاسوب للسرقة من المكتب، لذا تم جعل الوصول إلى المكاتب أكثر حماية وربط أجهزة الحاسوب بسلاسل مع المكاتب، أما الخادم الحاسوبي (السيرفر) فقد تم وضعه في مكتب مستقل ومبرد خصيصا لهذه الغاية.

ويقوم جواد بإدارة المبيعات عبر الانترنت ولدى الشركة اتفاق مع البنك لاستصدار البطاقات الأئتمانية قبل الموافقة على أي أوامر شحن لقاء نسبة ٧٪ يحصل عليها البنك عن كل استصدار. ويقدم برنامج التطبيق لمبيعات الإنترنت تفاصيل عن كل عملية بيع، بما في ذلك اسم العميل وعنوانه والبنود المطلوب شراؤها. ويجري تحميل معاملات الإنترنت يوميا من الموقع الإلكتروني وإعداد أوامر البيع وتحويلها إلى دائرة الإنتاج.

الموارد البشرية وكشف الرواتب

تُتخذ جميع قرارات التوظيف من جانب داميير وسوراج. وتماما كوالده، يلتزم سوراج بتوظيف الأشخاص المؤهلين ويتوقع الإخلاص من موظفيه.

وتدفع رواتب الموظفين نقدا في بداية كل أسبوع. وكارلا ونستون هي الموظفة المسؤولة عن كشف الرواتب حيث تمتلك قائمة بأسماء الموظفين وتقوم بحساب الرواتب والاقتطاعات استناداً إلى ملخصات بطاقة الدوام التي يقدمها داميير. ويستعرض سوراج كشف الرواتب صباح كل يوم اثنين قبل أن يوعز لكارلا بتسليم المغلفات للموظفين. ويقوم جميع الموظفين بالتوقيع على قائمة عند استلامهم للمغلفات. ولا تحتفظ الشركة بسجلات رسمية لموظفيها.

الشراء والإنتاج

داميير هو المسؤول عن عمليات الشراء والإنتاج. ولأن نظام الجرد ليس متطوراً جدا، يميل داميير لطلب شراء بعض البنود أكثر من الحاجة، مما يتسبب غالباً في تكدسها في المستودعات ليعلوها الغبار.

وهذا يعتبر أفضل من وجود توريدات أقل من المطلوب، والذي من شأنه أن يؤدي إلى تأخير الإنتاج.

- **ملاحظات على وظيفة الشراء**
  - يجب الحصول على أثنين على الأقل من عروض الأسعار قبل الموافقة على أوامر الشراء التي تفوق ٥,٠٠٠ يورو. والاستثناء لذلك هو الخشب المورد من مصنع الخشب المحلي، حيث تفاوضت ديفتا للأثاث على عقد توريد حصري منه لمدة خمس سنوات.
  - تقوم الشركة بإعداد أوامر الشراء لجميع مشتريات المخزون أو المشتريات الرأسمالية التي تتجاوز ١٠٠٠ يورو.
  - يجب الحصول على موافقة داميير على جميع الشركات الجديدة، ويقوم بدوره بتقديم التفاصيل لجواد الذي يقوم بإدخال الشركات في النظام وتفاصيل الفواتير المستلمة.

المحاسبة والمالية

درس جواد المحاسبة في الجامعة وهو على دراية جيدة بأمور المحاسبة والشؤون المالية. وعندما التحق بديفتا قبل عامين، قام بإدخال حزمة برامج "المحاسبة السليمة" لشركة أونيون، مع وحداتها المتكاملة للحسابات المدينة والدائنة والأصول الرأسمالية.

- **ملاحظات على وظيفة المحاسبة والمالية**
  - في الوقت الحاضر، ليس لدى الشركة نظام جرد مستمر. ويتم جرد المخزون مرتين، الأولى في نهاية الفترة والثانية في منتصفها. ومن شان هذا الأمر أن يضمن حساب هوامش الربح على المبيعات بدقة مرتين على الأقل في الفترة.
  - أصيب جواد بالإحباط بسبب الافتقار للرقابة على المخزون، وكان قد أقترح على سوراج أن يتم حساب المخزون ما لا يقل عن أربع مرات في الفترة لضمان مراجعة الهوامش طوال الفترة، إلا أن سوراج تجاوز ذلك الاقتراح بقوله أن ذلك سيعطل العمل في كثير من الأحيان ويمكن أن يتسبب في تفويت الشركة للمواعيد المقررة.
  - على الرغم من جني ديفتا للأرباح، كانت الهوامش الإجمالية غير متناسقة. ولا يملك جواد تفسيرا لسبب عدم تعقب تكاليف المخزون من خط الإنتاج.
  - يشعر سوراج بالانزعاج جدا من اضطراره لدفع ضريبة على الدخل مهما كان نوعها، ويمارس الضغوط عادة على جواد للتأكد من أن المستحقات "أكثر من كافية."

ملاحظة: قامت الإدارة بإعداد بيان الدخل والميزانية العمومية، ولم يتم إدراج الملاحظات على البيانات المالية أو بيان التدفق النقدي.

الملحق (أ)

ديفتا للأثاث،
بيان الدخل
(بعملة اليورو)

	للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر		
	٢٠X٢	٢٠X١	٢٠X٠
المبيعات	١,٤٣٧,٣١٧ يورو	١,٠٣٤,٣٢٢ يورو	٨٥٧,٤٠٠ يورو
تكلفة البضائع المباعة	٨٧٩,٩٣٣	٦٨٩,٧٣٢	٥٢٨,٦٥٣
الربح الإجمالي	٥٥٧,٣٨٤	٣٤٤,٥٩٠	٣٢٨,٧٤٧
تكاليف التوزيع	٦٤,٦٥٧	٤١,٣٥١	٣٩,٤٥٠
نفقات إدارية	٣٢٣,٢٨٣	٢٠٦,٧٥٤	١٩٧,٢٤٨
فوائد وعمولات مدينة	١٩,٤٧١	١٩,٢٧٩	١٥,٨٢٩
الإستهلاك	٢٣,٤٩٩	٢١,٠٥٤	١٠,٣٤٣
	٤٣٠,٩١٠	٢٨٨,٤٣٨	٢٦٢,٨٧٠
الأرباح قبل الضرائب	١٢٦,٤٧٤	٥٦,١٥٢	٦٥,٨٧٧
ضرائب الدخل	٣١,٦١٩	١٤,٠٣٨	١٦,٤٦٩
الدخل الصافي	٩٤,٨٥٥ يورو	٤٢,١١٤ يورو	٤٩,٤٠٨ يورو

الملحق (ب)

ديفتا للأثاث،
الميزانية العمومية
(بعملة اليورو)

	للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر		
	٢٠X٢	**٢٠X١**	**٢٠X٠**
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقد وما في حكمه	٢٢,٢٤٦ يورو	٣٢,٥٢٢ يورو	٢٢,٩٤٧ يورو
الذمم المدينة	١٧٧,٢٠٣	١١٠,٥١٧	٨٢,٢١٦
المخزون	١٥٦,٤٦٨	١١٠,٨٠٦	٦٩,٧٠٧
المصاريف المدفوعة مسبقاً وأخرى	١٢,٧٨٩	١٠,٨٧٦	٢٣,٨٧٧
	٣٦٨,٧٠٦	٢٦٤,٧٢١	١٩٨,٧٤٧
الأصول غير المتداولة			
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٩٥,٨٢١	١٧٥,٤٥٠	١٠٣,٤٣٠
	٥٦٤,٥٢٧ يورو	٤٤٠,١٧١ يورو	٣٠٢,١٧٧ يورو
حقوق المساهمين والإلتزامات			
الإلتزامات المتداولة			
الديون البنكية	١٢٣,٠١٦ يورو	١٠٧,٥٤٩ يورو	٥٥,٨٧٦ يورو
التجارة والذمم الأخرى	١١٣,٦٤١	١٠٧,١٨٨	٥٠,٥٤٩
مستحقات ضريبة الدخل	٣١,٦١٨	١٤,٠٣٨	١٦,٤٧٠
الحصة المتداولة للقروض المحققة لفائدة	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
	٢٧٨,٢٧٥	٢٣٨,٧٧٥	١٣٢,٨٩٥
الإلتزامات غير المتداولة			
القروض المحققة لفائدة	٧٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠
رأس المال والإحتياطيات			
رأس المال المدفوع	١٨,٦٤٣	١٨,٦٤٣	١٨,٦٤٣
الأرباح المتراكمة	١٩٧,٦٠٩	١٠٢,٧٥٣	٦٠,٦٣٩
	٥٦٤,٥٢٧ يورو	٤٤٠,١٧١ يورو	٣٠٢,١٧٧ يورو

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

معلومات عامة

تأسست كومار وشركاه في عام ١٩٩٠ على يد راجيش (راج) كومار. وهي شركة مسجلة لكن تتكون من موظفين اثنين فقط، وهما راجيش كمدير مالك ومساعد محاسب بعمل جزئي.

وفي طفولته تعلم راج مهنة الحفر على الخشب من والده سانجاي. وعندما احتضن سانجاي راج الصغير تحت جناحيه، رأى أن راج يمتلك أيضاً موهبة طبيعية في أشغال الخشب مما جعله فخوراً بابنه.

وبعد وفاة والده في عام ١٩٧٦، قرر راج استثمار مدخراته القليلة في فتح متجره الخاص للأثاث الذي أطلق عليه أسم كومار وشركاه.

مقترح العمل

تركز عمل راج في البداية على إنتاج الأثاث المنزلي الخشبي الصغير. ولكن، بعد فترة وجيزة من بدء عمله، قدم له أبن عمه سوراج (من ديفتا للأثاث) مقترح عمل، حيث طلب منه تكريس معظم وقته وانتباهه لإنتاج المغازل وأرجل الطاولات للأثاث الذي ينتجه مصنع ديفتا. وقد سمح له السعر الذي أعربت ديفتا عن استعدادها لدفعه هامش ربح أكبر مما يستطيع تحقيقه مع أي من أعماله اليدوية الأخرى. ولهذا السبب وافق راج.

ولتشجيع راج على تركيز نشاطه في خدمة احتياجات التوريد لديفتا، أشترت ديفتا حصة تبلغ ١٥% في كومار. وساعد هذا الأمر كومار على شراء آلات خراطة وأدوات جديدة لتحسين كفاءة الإنتاج.

إتجاهات الصناعة

تواجه صناعة الأثاث حاليا تحديات إقتصادية. وقد شهدت كومار وشركاه نمو مطرد، إلا أنه إذا تراجع الطلب على منتجات ديفتا فإن مبيعات كومار ستتضرر. ولا يزال راج يتلقى بعض الطلبات للأثاث المصنوع حسب الطلب إلا أن ديفتا تشكل حوالي ٩٠% من تجارته.

الإنتاج

كومار وشركاه هي شركة يديرها مالكها مع حصة تبلغ ٨٥% من أسهم الشركة. وهناك اثنان من الموظفين بدوام كامل إلى جانب راج الذي اعتاد على أيام العمل الطويلة، ويعمل في معظم عطلات نهاية الأسبوع، وذلك ببساطة لمواكبة الطلبات الآتية من ديفتا.

وعلى الرغم من ذلك فإن راج نادرا ما يتواجد في الفترة الأخيرة في المكتب أو المشغل، وهو يؤدي الحد الأدنى من العمل اللازم لتلبية الطلبات، إلا أنه ليس منخرطاً كالسابق في الموافقة على أوامر الشراء وتوريد المشتريات ومسك الدفاتر، وعلى ما يبدو فإنه يتعامل مع بعض المسائل من المنزل.

وفي بداية الفترة الحالية، حصلت كومار على تمويل بنكي جديد لشراء المواد الخام اللازمة واستبدال بعض المعدات القديمة. وجاء هذا القرض مع تعهدات بنكية يستلزم الوفاء بها وإلا تم استرجاع التمويل.

ويتعامل راج مباشرة مع موظفي ديفتا في ما يخص أوامر الشراء ويسجلها في دفتر الملاحظات، قبل أن يقوم المحاسب بإصدار الفواتير وتلقي المدفوعات. وينظم راج شخصيا عملية الشحن محتفظاً بسجل لأوامر الشراء/ الشحن.

ويحتفظ راج بسجلات جيدة ويحافظ على المعلومات التالية مُحدثة:-

- سجل أوامر الشراء/ الشحن: تاريخ أمر الشراء والمبلغ والنوع والسعر والتاريخ المقرر وطريقة التسليم، والكمية المباعة / المشحونة وتاريخ الشحن وما إذا تم الدفع؛
- سجل المبيعات: اسم العميل وتاريخ الشحن وتفاصيل أمر الشراء (نوع المنتج والكمية ونوع الخشب والطلبات الخاصة...إلخ)، والسعر والمبلغ المدفوع؛ و
- سجل المشتريات: يفصل بين المواد وغيرها من البنود.

ويقوم راج بمطابقة سجل الشحن مع سجل المبيعات كل أسبوع لضمان عدم إهمال أي شحنات.

المحاسبة

مضى على عمل روبي مع راج كمحاسبة في كومار وشركاه أكثر من ١٠ أعوام، وهي مؤهلة جداً لهذا العمل. وتحتفظ روبي بسجلات محاسبية وتعد البيانات المالية الشهرية والسنوية. ومع ذلك، تشعر بأن راج يأخذ الخدمات التي تقدمها كأمر مفروغ منه كونه لم يمنحها زيادة على الراتب في السنوات الثلاث الماضية. ولدى روبي أبنين ترغب بإرسالهما إلى الكلية، ولكنها قلقة بشأن الطريقة التي ستمكنها من دفع رسومهما الدراسية.

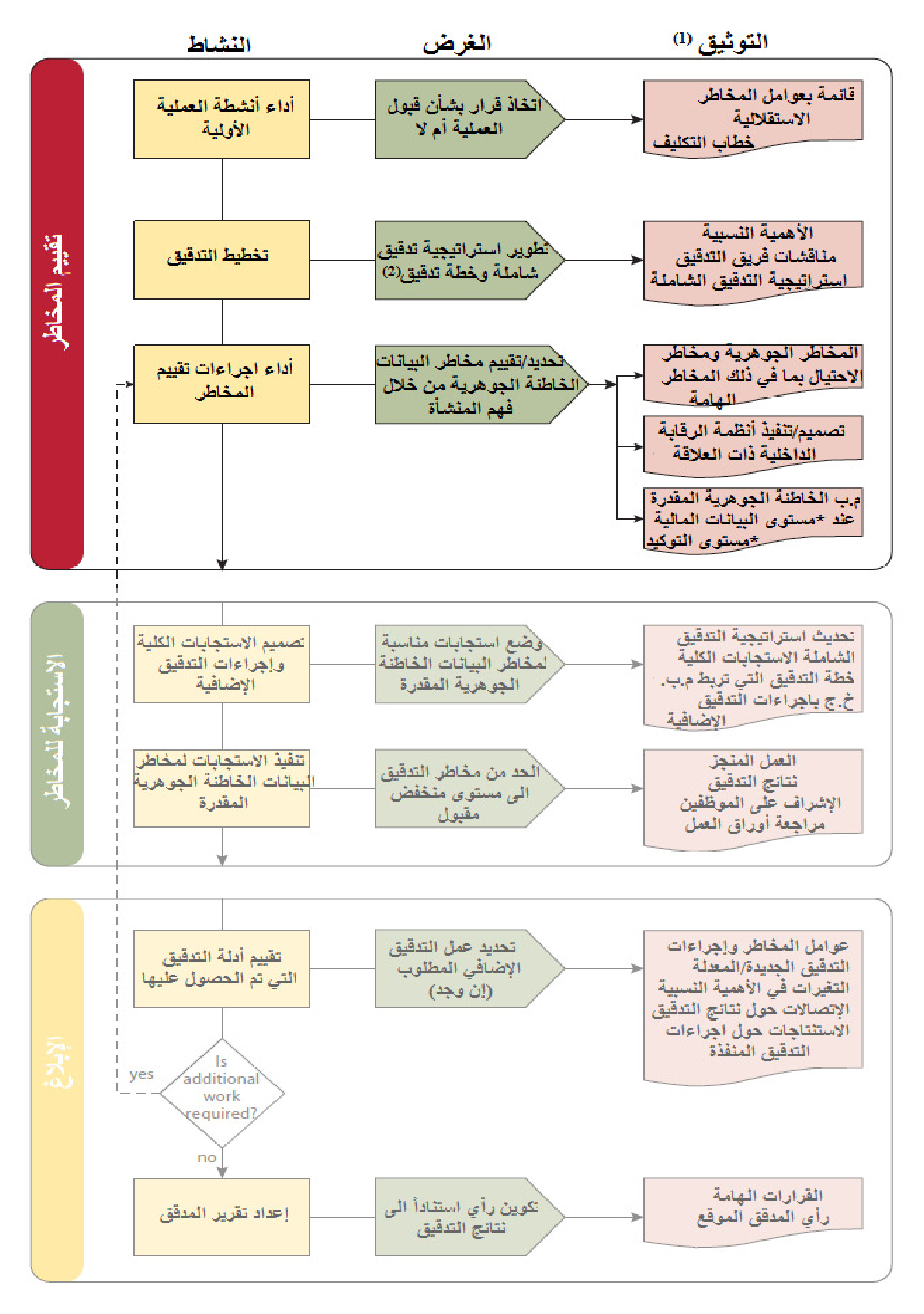
الملحق (أ)
كومار وشركاه
بيان الدخل الذي أعدته الإدارة

	للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر		
	٢٠X٢	٢٠X١	٢٠X٠
المبيعات	٢٣١,٥٤٠ يورو	٢٦٣,٤٣٠ يورو	٢١٢,٨١٨
تكلفة البضائع المباعة	١١٨,٦٠٠	١٢٢,٧٣٢	١٠٠,٢٢٠
الربح الإجمالي	١١٢,٩٤٠	١٤٠,٦٩٨	١١٢,٥٩٨
تكاليف التوزيع	١٣,٠٠٢	١٩,٤٥٠	١٢,٨٩٠
نفقات إدارية	٧١,٥٣٢	٩١,٣١٨	٦٨,١٠١
فوائد وعمولات مدينة	٦,٤٨٠	٠	٠
الإستهلاك	١١,٥٤١	٦,٨٧١	٥,٠٢٠
	١٠٢,٥٥٥	١١٧,٦٣٩	٨٦,٠١١
الأرباح قبل الضرائب	١٠,٣٨٥	٢٣,٠٥٩	٢٦,٥٨٧
ضرائب الدخل	٥,٧٦٥	٦,٤٢٠	٨,٩٨٨
الدخل الصافي	٤,٦٢٠ يورو	١٦,٦٣٩ يورو	١٧,٥٩٩ يورو

الملحق (ب)
كومار وشركاه،
الميزانية العمومية التي أعدتها الإدارة

	كما في ٣١ ديسمبر		
	٢٠X٢	٢٠X١	٢٠X٠
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقد وما في حكمه	١,٢٥٥ يورو	١٠,٨٢٢ يورو	٦,٤٥٥ يورو
الذمم المدينة	٦٧,٧٥٠	٦٥,١١٠	٣٤,١٠٠
المخزونات	١٥٦,٤٦٨	١١٠,٨٠٦	٦٩,٧٠٧
المصاريف المدفوعة مسبقا وأخرى	٣٤,٦١٣	١٥,٤٤٥	١٢,٦٠٧
	١٠٣,٦١٨	٩١,٣٧٧	٥٣,١٦٢
الأصول غير المتداولة			
الممتلكات والمصانع والمعدات	٥٤,٤٣٠	٢٢,٤٦٨	٢٠,٢١٦
	١٥٨,٠٤٨ يورو	١١٣,٨٤٥ يورو	٧٣,٣٧٨ يورو
حقوق المساهمين والإلتزامات			
الإلتزامات المتداولة			
التجارة والذمم الأخرى	٥٣,١٠٠ يورو	٤٨,٨٢٠ يورو	٣٦,٥٠٠ يورو
الحصة المتداولة للقروض المحققة لفائدة	٤٠٠٠	٠	٠
	٥٧,١٠٠	٤٨,٨٢٠	٣٦,٥٠٠
الإلتزامات غير المتداولة			
القروض المحققة لفائدة	٣١,٠٠٠	٠	٠
رأس المال والإحتياطيات			
رأس المال المدفوع	١٠,٥٨٠	١٠,٥٨٠	١٠,٥٨٠
الأرباح المتراكمة	٥٩,٣٦٨	٥٤,٤٤٥	٢٦,٢٩٨
	١٥٨,٠٤٨ يورو	١١٣,٨٤٥ يورو	٧٣,٣٧٨ يورو

٣. تقييم المخاطر – لمحة عامة



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

لأغراض هذا الدليل تم تقسيم نهج التدقيق إلى ثلاث مراحل مختلفة- تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر والإبلاغ. ويلخص الشكل في الصفحة السابقة الأنشطة الرئيسية في مرحلة مخاطر التقييم، جنبا إلى جنب مع الغرض منها والوثائق الناتجة عن ذلك. وترد المعلومات الإضافية عن كل من هذه الأنشطة في الفصول اللاحقة.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣	إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءً كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس وتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المٌقيمة للأخطاء الجوهرية.

ويوضح الشكل أدناه طريقة أكثر سهولة لوصف العناصر الثلاثة.

التوضيح ٣.٠-١

تقييم المخاطر

ما هي الأحداث* التي من شأن ظهورها أن يسبب مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية؟

الاستجابة للمخاطر

هل ظهرت الأحداث* المحددة وتبيبت في مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية؟

الإبلاغ

أي رأي مهني، استناداً إلى الأدلة المتحققة، مناسب للبيانات المالية؟

* "الحدث" هو ببساطة عامل مخاطرة تجارية أو احتيال (انظر الوصف في المجلد ١، الفصل ٤، التوضيح ٤,٢-٢) بما في ذلك تلك عوامل المخاطرة الناجمة عن غياب الرقابة الداخلية للتخفيف من احتمالات البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية.

وترد الخطوات الرئيسية التي تنطوي عليها مرحلة تدقيق تقييم المخاطر في التوضيح التالي، وفقا لمدى تطبيقها في العادة.

التوضيح ٣ .٠-٢



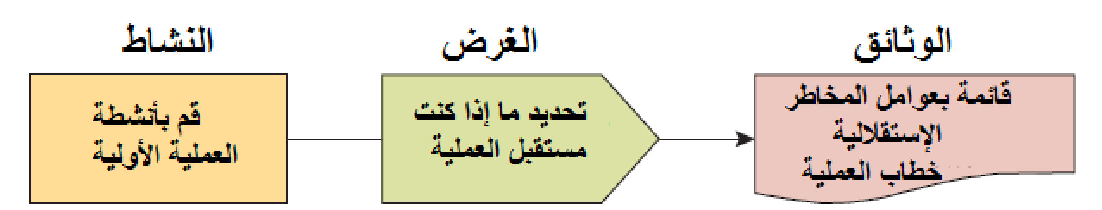
والمفاهيم الأساسية التي يتم تناولها في مرحلة تقييم المخاطر مبينه أدناه:-

المفاهيم الأساسية في مرحلة تقييم المخاطر	المجلد والفصول
الرقابة الداخلية	المجلد ١- ٥
توكيدات البيانات المالية	المجلد ١- ٦
الأهمية ومخاطر التدقيق	المجلد ١- ٧
إجراءات تقييم المخاطر	المجلد ١- ٨

٤. قبول أو الإستمرار بالعملية

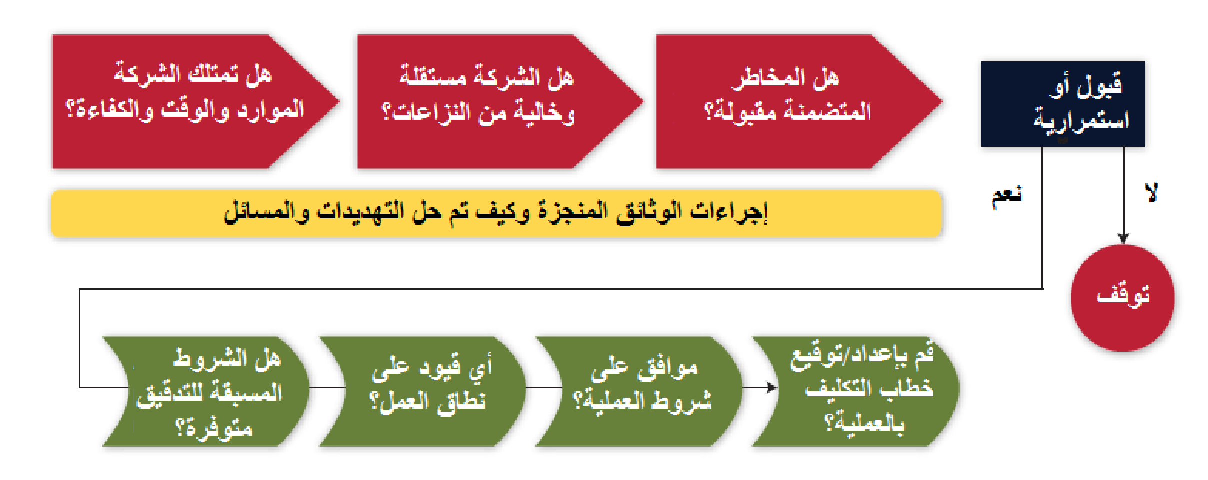
محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية / المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ذات العلاقة
٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠، المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١	إرشادات حول الإجراءات المطلوبة لـــ: • تحديد وتقييم عوامل المخاطر ذات العلاقة بقرار قبول عملية التدقيق أو رفضها. • الإتفاق على شروط العملية وتوثيقها.

التوضيح ٤.٠-١



والخطوات الرئيسية في قبول/ إستمرارية العملية موضحة أدناه.

التوضيح ٤.٠-٢



لمزيد من المعلومات أنظر المجلد ٢، الفصل ٣.٤

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة٣	هدف المدقق هو قبول/ إستمرارية عملية التدقيق فقط إذا تم الإتفاق على الأساس الذي سيتم من خلاله القيام بذلك عبر:- (أ) تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة للتدقيق متوفرة؟ (ب) (ب) التأكيد بأن هناك تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء، مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول شروط عملية التدقيق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية / المعايير الدولية للرقابة على الجودة ١
المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ الفقرة ٢٦	تقوم الشركة بوضع سياسات وإجراءات تتعلق بقبول وإستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة، وتكون مصممة لتزويد الشركة بتأكيدات معقولة من أنها سوف تقبل أو تستمر في العلاقات والعمليات التي تكون فيها الشركة:- (أ) مؤهلة لأداء العملية وتمتلك الإمكانات، بما في ذلك الوقت والموارد؛ (المرجع: الفقرة ١٨أ، ٢٣أ). (ب) قادرة على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛ و (ج) أخذت نزاهة العميل بعين الاعتبار، وليس لديها معلومات من شأنها أن تؤدي إلى الإستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة. (المرجع: الفقرة ١٩أ-٢٠أ، ٢٣أ)
المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ الفقرة ٢٧	تتطلب مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي:- (أ) حصول الشركة على المعلومات التي تراها ضرورية في الظروف السابقة لقبول التعامل مع عميل جديد وعند اتخاذ قرار بإستمرار العملية القائمة وعند النظر في عملية جديدة مع عميل قائم (المرجع: الفقرة ٢١أ، ٢٣أ). (ب) إذا تم تحديد تضارب محتمل في المصالح يتعلق بقبول العملية من عميل جديد أو قائم، للشركة حق تحديد ما إذا كان من المناسب قبول تلك العملية. (ج) إذا تم تحديد المسائل وقررت الشركة قبول/ الإستمرار بالعلاقة مع العميل أو بعملية محددة، يتعين على الشركة توثيق كيف تم حل تلك المسائل.
المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ الفقرة ٢٨	تقوم الشركة بوضع سياسات وإجراءات تتعلق بالإستمرار في عملية ما والعلاقة بالعميل، بحيث تتناول الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كان من شأنها رفض الشركة للعملية لو توفرت تلك المعلومات في وقت سابق. ومثل هذه السياسات والإجراءات ستأخذ بالاعتبار ما يلي:- (أ) المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على تلك الظروف، بما في ذلك ما إذا كانت الشركة ملزمة بإبلاغ الأشخاص الذي قاموا بالتعيين أو حتى إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. (ب) احتمالية الإنسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل على حد سواء. (المرجع: الفقرات ٢٢أ-٢٣أ)
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٤	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلح التالي المعنى المخصص إزاءه أدناه:- الشروط المسبقة للتدقيق- استخدام الإدارة لإطار إعداد التقارير المالية المقبول عند إعداد البيانات المالية، وموافقة الإدارة، وعند الاقتضاء، أولئك المكلفين بالحوكمة، على الفرضية التي تم التدقيق على أساسها.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية / المعايير الدولية للرقابة على الجودة ١
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٢	يجب أن يكون شريك العملية راضياً عن إتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق أو إستمرارها، كما يحدد شريك العملية مدى كون الإستنتاجات التي تم التوصل لها في هذا الصدد مناسبة. (المرجع: الفقرات ٨أ-٩أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٣	يقوم المدقق بالأنشطة التالية قبل المباشرة بالتدقيق الأولي:- (أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة في معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ فيما يتعلق بقبول علاقة العميل وعملية التدقيق المحددة. (ب) التواصل مع المدقق السابق في حال كان هناك تغيير في مدققي الحسابات، بما يتوافق مع المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ٢٠أ)

٤.١ لمحة عامة

احد أهم القرارات التي يمكن أن تتخذها الشركة هو تحديد أي العمليات سيكون لها موضع قبول أو أي علاقات مع العملاء سيجري الاحتفاظ بها. ويمكن لقرار ضعيف من هذا النوع أن يتسبب بهدر الوقت وأتعاب غير مدفوعة، وإجهاد إضافي للشركاء والموظفين وخسارة السمعة، والأسوأ من ذلك كله، الدعاوى القضائية المحتملة.

وتستلزم المعايير الدولية للرقابة على الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية من الشركات تطوير إجراءاتها للرقابة على الجودة بالنسبة لقبول العميل وسياسات الاحتفاظ وتنفيذ تلك الإجراءات وتوثيقها. ومن الناحية المثالية، ينبغي أن تتصدى هذه السياسات والإجراءات لمستوى المخاطرة (تحمل المخاطرة) وخصائص العميل (مثل نزاهة إدارية ضعيفة أو صناعة عالية المخاطر أو شركة مساهمة عامة) والتي لن تكون مقبولة من الشركة.

وقبل أن تقرر الشركة قبول العملية أو الإستمرار بها ، يكون المدقق مطالباً بما يلي:-

- تحديد قبوله لإطار إعداد التقارير المالية المقترح؛
- تقييم ما إذا كانت الشركة قادرة على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛
- الحصول على موافقة الإدارة بإقرارها وإدراكها لمسؤوليته عن:-
  - إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
  - الرقابة الداخلية التي تجدها الإدارة ضرورية لتمكين إعداد بيانات مالية خالية من أخطاء جوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، و
  - تزويد المدقق بوسيلة وصول إلى جميع المعلومات ذات العلاقة وأية معلومات إضافية قد يطلبها، بالإضافة إلى الوصول غير المقيد إلى الأشخاص ضمن المنشأة ممن يرى المدقق ضرورة الحصول على أدلة تدقيق منهم؛
- تنفيذ إجراءات قبول العملية أو الإستمرار بها. ومن شأن هذه الإجراءات أن تكون مشابهة لإجراءات تقييم المخاطر الواردة في المجلد ١، الفصل ٨. ويمكن استخدام النتائج (على افتراض قبول العملية) في وقت لاحق كجزء من تقييم المخاطر.

تساعد التقييمات الأولية واللاحقة لمخاطر العملية على ضمان أن الشركة:-

- مستقلة ولا وجود لتضارب في المصالح فيها؛
- مؤهلة لأداء العمل بوجود الموارد المطلوبة وتوفر الوقت؛
- على استعداد لقبول المخاطر التي تنطوي عليها عملية التدقيق. وهذا قد يشمل تقييماً لنزاهة الإدارة ومواقفها تجاه الرقابة الداخلية واتجاهات الصناعة وتوافر أدلة التدقيق المناسبة، وعوامل أخرى مثل قدرة العميل على دفع الرسوم المترتبة؛ و
- ليست على علم بأي معلومات جديدة عن عميل قائم من شأنها أن تكون سبباً في تراجع الشركة عن العملية لو كانت معروفة سابقاً.

نقطة للتأمل

من بين المنشآت التي تتطلب التدقيق قد يكون هناك بعض المنشآت الصغيرة جداً التي يديرها المدير المالك، وتطبق فيها رقابة توثيقية رسمية قليلة (إن وجدت أصلاً)، وبالتالي يمكن حدوث تجاوز فيها في كل شيء تقريبا. وفي هذه الحالات، يتحتم على المدقق تحديد ما إذا كان الافتقار لأنشطة الرقابة أو غيرها من مكونات الرقابة يجعل من المستحيل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن المدقق سيمارس التقدير المهني لتحديد ما إذا كان ينبغي رفض العملية أو تقديم رأي معدل.

وتشمل العوامل الواجب أخذها في الاعتبار ما يلي:-

- بيئة الرقابة للمنشأة. على سبيل المثال: هل المدير المالك جدير بالثقة، مؤهل، وهل لديه موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية؟
- هل من الممكن تطوير استجابة شاملة وإجراءات تدقيق إضافية من شأنها أن تستجيب بشكل مناسب لعوامل المخاطر المُقيمة؟ فعلى سبيل المثال، هل يمكن استخدام الإجراءات الجوهرية لتحديد ما إذا كان يتم تسجيل جميع الإيرادات والمطلوبات في السجلات المحاسبية؟

٢.٤ قبول العملية

الخطوة الأولى في عملية قبول أو إستمرار العميل هي تقييم قدرة شركة التدقيق على أداء العملية والمخاطر التي تنطوي عليها. ويبين التوضيح التالي بعض الخطوط المحتملة للاستعلام.

التوضيح ٢.٤-١

تأمل	خط الإستعلام
متطلبات الرقابة على الجودة للشركة	ما هي السياسات والإجراءات المطبقة لتوفير تأكيد معقول بأن الشركة ستقبل أو تستمر بالعلاقات التي:- • يمكن فيها للشركة الامتثال مع متطلبات معايير التدقيق الدولية؛ و • تكون فيها المخاطر التي تنطوي عليها العملية ضمن حدود تحمل الشركة للمخاطر.
ما طبيعة العمل المطلوب؟	• ما هي طبيعة التدقيق ونطاقه؟ • أي إطار محاسبي سيتم استخدامه؟ • كيف سيتم استخدام تقرير المدقق والبيانات المالية؟ • متى هو الموعد النهائي (إن وجد) لإنهاء التدقيق؟

تأمل	خط الإستعلام
هل تمتلك الشركة ما يلزم من كفاءة وموارد ووقت؟	• هل تمتلك الشركة ما يكفي من الموظفين ذوي الكفاءة والقدرات اللازمة؟ • هل لدى الموظفين الذين وقع عليهم الاختيار:- – المعرفة بالصناعات أو المواضيع ذات العلاقة، – خبرة بالمتطلبات التنظيمية أو شروط كتابة التقارير ذات العلاقة، أو – القدرة على اكتساب المهارات والمعارف اللازمة بفعالية؟ • هل الخبراء متوفرين إذا دعت الحاجة لهم؟ • هل هناك موظفين مؤهلين لأداء مراجعة رقابة جودة العملية إذا أقتضى الأمر؟ • هل يمكن للشركة والموظفين المتاحين (في ضوء المتطلبات الزمنية للعملاء الآخرين) إكمال العملية في غضون المهلة المحددة لكتابة التقرير؟
هل الشركة مستقلة؟	• هل يمكن للشركة وفريق العملية الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ومتطلبات الاستقلالية؟ • هل تم تحديد تضارب في المصالح أو افتقار للاستقلالية أو أي تهديدات أخرى:- – هل تم اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على تلك التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الضمانات، أو – هل تم السير في خطوات للإنسحاب من العملية؟ • إذا كانت المنشأة قيد التدقيق جزء من مجموعة أكبر، قد يطلب فريق عملية المجموعة أداء بعض الأعمال المحددة على البيانات المالية لتلك المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، يعمل فريق عملية المجموعة أولاً على فهم ما يلي:- – ما إذا كان مدقق تلك المنشأة يعي المتطلبات الأخلاقية (بما في ذلك الاستقلالية) ذات العلاقة بتدقيق المجموعة ويمتثل لها بصورة جيده، – الكفاءة المهنية لمدقق تلك المنشأة، – ما إذا كان فريق عملية المجموعة سيكون قادراً على المشاركة في عمل مدقق تلك المنشأة بالقدر اللازم للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، – ما إذا كان مدقق تلك المنشأة يعمل في بيئة تنظيمية تشرف بنشاط على المدققين.

تأمل	خط الإستعلام
هل المخاطر المتضمنة مقبولة؟	• بالنسبة للعمليات الجديدة، هل تواصلت الشركة مع المدقق السابق (على النحو الموصوف في معيار التدقيق الدولي٣٠٠ الفقرة ١٣) لتحديد ما إذا كان هناك أي أسباب لعدم قبول العملية؟ • هل أجرت الشركة بحثاً على الانترنت وعقدت نقاشات مع موظفي الشركة وأطراف ثالثة أخرى (مثل المصرفيين) لتحديد ما إذا كانت هناك أي أسباب تستدعي من الشركة عدم قبول العملية؟ • ما هي قيم (بيئة السلوك الأخلاقي) والأهداف المستقبلية للمنشأة؟ • ما مدى كفاءة الإدارة العليا للمنشأة وموظفيها؟ • هل هناك مسائل صعبة أو تستغرق وقتاً طويلاً يجب التصدي لها (السياسات المحاسبية أو التقديرات أو الامتثال للتشريعات...الخ)؟ • ما هي التغييرات التي طرأت هذه الفترة وكان من شأنها أن تؤثر على العملية (اتجاهات الأعمال والمبادرات أو تغييرات الموظفين أو كتابة التقارير المالية أو نظم تكنولوجيا المعلومات أو شراء/ بيع الأصول، أو الأنظمة...الخ)؟ • هل هناك مستوى عال من التدقيق العام واهتمام وسائل الإعلام؟ • هل تتمتع المنشأة بصحة مالية جيدة، وهل تمتلك القدرة على دفع الأتعاب المهنية للشركة؟ • هل ستقدم المنشأة المساعدة للشركة في الحصول على المعلومات وإعداد الجداول وتحليل الأرصدة وتوفير ملفات البيانات...الخ؟
هل يمكن الوثوق بالعميل؟	• هل هناك أية محددات للنطاق مثل المواعيد النهائية غير الواقعية أو عدم القدرة على الحصول على أدلة التدقيق المطلوبة؟ • هل هناك سبب من الأسباب (أو حدث جرى مؤخرا) يلقي بظلال الشك على نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة العليا وأولئك المكلفين بحوكمة المنشأة؟ تمعن في عمليات المنشأة، بما في ذلك الممارسات التجارية والسمعة وتاريخ أي مخالفات أخلاقية أو تنظيمية. • هل هناك أي دلائل تشير إلى احتمال تورط المنشأة في غسل الأموال أو غير ذلك من الأنشطة الإجرامية؟ • ما هي هوية الأطراف ذات العلاقة وسمعتها التجارية؟ • هل موقف الإدارة ضعيف تجاه الرقابة الداخلية وعدائي تجاه تفسير المعايير المحاسبية؟ تمعن في الثقافة الشركاتية والهيكل التنظيمي وتحمل المخاطر وتعقيد المعاملات...الخ.

التحقق من الخلفية

للتأكد من دقة المعلومات الواردة من المنشأة، تمعن في أي معلومات يمكن الحصول عليها من طرف ثالث للتحقق من صحة الجوانب الرئيسية لتقييم المخاطر. ويمكن لهذه الخطوة البسيطة أن تجنب المشاكل في وقت لاحق. وتشمل الأمثلة على ذلك المعلومات من مصادر مثل البيانات المالية السابقة ورديات ضريبة الدخل والتقارير الائتمانية، وربما (بعد الحصول على إذن من العملاء المحتملين) مناقشات مع المستشارين الرئيسيين مثل المصرفيين...الخ.

نقطة للتأمل

قبل الاتصال بأطراف ثالثة وجمع المعلومات حول عميل محتمل، اتخذ خطوات لضمان أن جميع الشركاء والموظفين على وعي بما يلي:-

- سياسات الشركة لحماية المعلومات السرية عن العملاء؛
- أي متطلبات تشريعية تتعلق بالخصوصية؛
- متطلبات قواعد السلوك الأخلاقي المطبقة.

وبمجرد التوصل إلى قرار قبول العملية مع العميل أو الإستمرار بها، فإن الخطوة التالية تتمثل في:-

- تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة؛ و
- تأكيد وجود أرضية تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة (وعند الاقتضاء، أولئك المكلفين بالحوكمة) من حيث شروط عملية التدقيق.

٣.٤ *الشروط المسبقة للتدقيق*

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٦	في سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية تدقيق معينة متوفرة أم لا، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه لدى إعداد البيانات المالية مقبولا أم لا؛ (المرجع: الفقرات ٢أ- ١٠أ) (ب) الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الأمور التالية:- (المرجع: الفقرات ١١أ-١٤أ، و٢٠أ). (١) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك العرض العادل لها حيث يكون ذلك ذو علاقة؛ (المرجع: الفقرة ١٥أ). (٢) الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛ و (المرجع: الفقرات ١٦أ-١٩أ) (٣) تزويد المدقق بما يلي:- أ. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل؛ ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لأغراض عملية التدقيق؛ و ج. وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

التوضيح ٤.٣-١

تأمل	خط الاستعلام
هل الشروط المسبقة للتدقيق متوفرة؟	هل إطار إعداد التقارير المالية (مثل ذلك للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو أي إطار محلي) المقرر تطبيقه في إعداد البيانات المالية مقبول؟ تتضمن العوامل الواجب أخذها بالاعتبار ما يلي:- • طبيعة المنشأة (تجارية، قطاع عام، غير ربحية)؛ • الغرض من البيانات المالية (احتياجات مشتركة أو لمستخدمين محددين)؛ • طبيعة البيانات المالية (مجموعة كاملة من البيانات المالية أو بيان مالي مفرد)؛ و • ما إذا ينص القانون أو النظام على إطار إعداد التقارير المالية المطبق. هل توافق الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الأمور التالية:- • إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك العرض العادل حيث يكون ذلك ذو علاقة؛ • الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛ • تزويد المدقق بما يلي:- – الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل؛ – المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لأغراض عملية التدقيق (مثل إقرارات خطية)، و – وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
هل هناك قيود على النطاق؟	هل فرضت الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أي نوع من القيود على نطاق عمل المدقق؟ وهذا يشمل المواعيد النهائية غير الواقعية أو عدم قبول موظفين معينين في الشركة لأداء العمل أو الحرمان من الوصول إلى مرافق معينة أو وثائق ذات علاقة. إذا كان مثل هذا القيد سيؤدي إلى حجب المدقق لرأيه، فينبغي على الشركة عدم قبول عملية التدقيق، إلا في حال أقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

في حال عدم موافقة المنشأة على أنها تقر أو تدرك مسؤوليتها على النحو المنصوص عليه في معيار التدقيق الدولي ٢١٠,٦ (ب) أعلاه، أو كان إطار إعداد التقارير المالية غير مقبول، فيجب على المدقق رفض العملية كما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٢١٠,٨، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

٤.٤ الإتفاق على شروط العملية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٧	في حال فرضت الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة قيداً على نطاق عمل المدقق فيما يخص عملية تدقيق مقترحة بحيث يعتقد المدقق بان هذا القيد سيؤدي إلى حجب لرأيه حول البيانات المالية، فينبغي ألا يقبل عملية مقيدة كهذه كعملية تدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٧	ينبغي أن يتفق المدقق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط التكليف بالتدقيق، حسبما يكون مناسباً. (المرجع: الفقرة ٢١أ)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٠	مع مراعاة الفقرة ١١، ينبغي تدوين شروط عملية التدقيق المتفق عليها في خطاب عملية التدقيق أو أي شكل أخر مناسب من أشكال الإتفاقيات الخطية، وينبغي أن يشتمل على ما يلي:- (أ) هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية؛ (ب) مسؤوليات المدقق؛ (ج) مسؤوليات الإدارة؛ (د) تحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية؛ (ه) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق وبيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١١	في حال نص القانون او النظام بتفصيل واف على شروط عملية التدقيق المشار إليها في الفقرة ١٠، فلن يحتاج المدقق إلى تدوينها في إتفاقية خطية، بل تدوين حقيقة أن هذا القانون أو النظام ينطبق وأن الإدارة تقر وتدرك مسؤولياتها الموضحة في الفقرة ٦ (ب). (المرجع: الفقرات ٢٢أ، ٢٦أ-٢٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٢	في حال نص القانون أو النظام على مسؤوليات للإدارة مماثلة لتلك الموضحة في الفقرة ٦ (ب)، قد يرى المدقق حسب تقديره بأن القانون أو النظام يشتمل على مسؤوليات مكافئة من حيث نفاذ المفعول لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات المكافئة، قد يستخدم المدقق الصياغة المستخدمة في القانون أو النظام من اجل توضيحها في إتفاقية خطية. أما فيما يتعلق بالمسؤوليات غير المنصوص عليها في قانون أو نظام بحيث يكون مفعولها مكافئاً، فينبغي أن يُستخدم في الإتفاقية الخطية الوصف المذكور في الفقرة ٦ (ب). (المرجع: الفقرة ٢٦أ).
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٣	في عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يُقيم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط العملية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بشروط التكليف القائمة. (المرجع: الفقرة ٢٨أ).
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٤	ينبغي ألا يوافق المدقق على إجراء تغيير على شروط العملية عند عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك. (المرجع: الفقرات ٢٩أ-٣١أ)
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٥	في حال طُلب من المدقق قبل استكمال عملية التدقيق تغيير عملية التدقيق إلى عملية تنقل مستوى أقل من التأكيد، فينبغي أن يحدد ما إذا كان هناك مبرر معقول للقيام بذلك أم لا. (المرجع: الفقرات ٣٢أ-٣٣أ)
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٦	في حال تغيير شروط التكليف بالتدقيق، ينبغي أن يتفق المدقق والإدارة على الشروط الجديدة للعملية ويقومون بتدوينها في خطاب عملية أو شكل مناسب أخر من أشكال الإتفاقيات الخطية.
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٧	في حال كان المدقق غير قادر على الإتفاق على إجراء تغيير شروط العملية ولا تسمح له الإدارة بالإستمرار في عملية التدقيق الأصلية، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (أ) الإنسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ (ب) تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواء كان التزاما تعاقديا أو غير ذلك، يقتضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الآخرين، مثل أولئك المكلفين بالحوكمة أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.

ملاحظة: تتضمن الفقرات ١٨-٢٢ من معيار التدقيق الدولي ٢١٠ بعض الاعتبارات الإضافية في قبول العملية، مثل أن تكون معايير التقارير المالية مدعومة بقانون أو نظام، أو حيث يكون إطار إعداد التقارير المالية منصوص عليه في قانون أو نظام.

ولضمان وجود تفاهم واضح بين الإدارة والمدقق على شروط العملية، يتم إعداد خطاب العملية (التكليف) (أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الإتفاقيات الخطية) والإتفاق عليه مع ممثل الإدارة العليا المكلف. ولتجنب أي احتمال لسوء تفاهم، يجب الإتفاق على صيغة نهائية للخطاب وتوقيعه قبل البدء بعملية التدقيق.

وحتى في البلدان التي يحدد فيها هدف العملية ونطاقها والالتزامات المطلوبة بموجب القانون، قد يكون من المفيد وجود خطاب للعملية لتعريف العملاء بأدوارهم ومسؤولياتهم المحددة.

وتبين مواد دراسة الحالة التي تتبع مثال على خطاب العملية استناداً إلى المثال الوارد في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.

ويتناول خطاب العملية المسائل الواردة أدناه.

التوضيح ٤.٤-١

الشروط	الوصف
الهدف، الإطار المحاسبي، النطاق، شكل تقرير المدقق الناتج عن تدقيق البيانات المالية	• الإطار المحاسبي الذي سيتم استخدامه. • الهدف من تدقيق البيانات المالية والشكل المتوقع لتقرير المدقق أو أي شكل أخر من أشكال التبليغ. بالإضافة إلى الظروف التي قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المقررين. • نطاق التدقيق، بما في ذلك الرجوع إلى التشريعات والأنظمة ومعايير التدقيق الدولية وبيانات السلوك الأخلاقي والبيانات الأخرى الخاصة بالهيئات المهنية المعمول بها التي يلتزم بها المدقق. • الأطراف الأخرى الواجب إعداد التقرير لها (الهيئات التنظيمية على سبيل المثال).
مسؤوليات المدقق	• القيام بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية. • حقيقة أنه نتيجة للقيود المتأصلة المفروضة على عملية التدقيق، إلى جانب القيود الكامنة على الرقابة الداخلية، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض الأخطاء الجوهرية التي قد لا يتم اكتشافها، رغم تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
مسؤوليات الإدارة	• لإعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ولتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة مناسبا لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛ • قبول شروط العملية على النحو المنصوص عليه في خطاب العملية؛ • تزويد الوصول غير المقيد إلى أي سجلات ووثائق ومعلومات أخرى مرتبطة بالتدقيق؛ • موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالوقائع التي من شأنها التأثير على البيانات المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ صدور البيانات المالية.

والمسائل الأخرى التي يمكن إدراجها في خطاب الارتباط مبينة أدناه.

التوضيح ٤.٤-٢

الشروط	الوصف
كيف سيجري التدقيق، أي حل لنزاعات، الأنظمة، ترتيبات الأتعاب	الإشارة للترتيبات التالية:- • تخطيط وأداء التدقيق، بما في ذلك تكوين فريق التدقيق وتفاصيل أي مسودات للبيانات المالية أو غيرها من أوراق العمل (إن وجدت) التي يتوجب على العميل إعدادها، جنبا إلى جنب مع التواريخ المطلوبة من جانب المدقق لتسليمها؛ • إشراك المدققين والخبراء الآخرين؛ • إشراك المدقق السابق، إن وجد، في ما يتعلق بفتح الأرصدة؛ و • مسائل أخرى:- – أي قيود على مسؤولية المدقق حيثما تتوفر إمكانية لذلك، – الأساس الذي يتم احتساب الأتعاب بناء عليه وأية ترتيبات لإصدار الفواتير، – أي التزامات من جانب الشركة لتقديم أوراق عمل التدقيق لأطراف أخرى، و – الإشارة إلى أية إتفاقات أخرى بين المدقق والعميل، أو خطابات أو تقارير أخرى يتوقع المدقق إصدارها للعميل، ويؤكد العميل شروط العملية من خلال إقراره باستلام خطاب العملية.

تحديث خطاب العملية (التكليف)

عند عدم حدوث تغييرات يكون المدقق مطالباً بتقييم ما إذا كانت هناك حاجة لتذكير المنشأة بالشروط القائمة لعملية التدقيق. ويجوز إعادة تأكيد شروط العملية وقت إعادة تعيين المدقق دون الحاجة للحصول على خطاب جديد في كل عام.

وهناك حاجة لإعادة النظر في خطاب العملية عندما تتغير الظروف. ومن الأمور التي قد تشكل تغيير في الظروف ما يلي:-

- أي شروط خاصة أو منقحة للعملية؛
- تغيير حديث في الإدارة العليا؛
- تغيير جوهري في طبيعة عمل المنشأة وحجمه؛
- تغيير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية؛
- تغيير في إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية؛
- تغيير في شروط الإبلاغ الأخرى؛ و
- بعض الدلائل على أن الإدارة تسيء فهم الهدف من التدقيق ونطاقه.

التغيير في شروط عملية التدقيق

إذا طلبت الإدارة إجراء تغييرات على شروط عملية التدقيق، ينظر المدقق في ما إذا كان هناك مبرر معقول لهذا الطلب، وآثار ذلك على نطاق عملية التدقيق. ويمكن أن يشمل المبرر المعقول تغير ظروف العميل أو سوء فهم العميل طبيعة الخدمة المطلوبة أساساً.

ولا يعتبر التغيير معقولاً إذا كان بدافع مسائل أثيرت أثناء عملية التدقيق. ويمكن أن يشمل ذلك معلومات التدقيق التي لا تمثل إقرارات الإدارة، أو عدم القدرة على الحصول على بعض معلومات التدقيق (والذي من شأنه أن يقيد بشكل فعال من نطاق التدقيق)، أو توفر الدليل على أن المعلومات غير مرضية.

ومثال على ذلك عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالذمم المدينة، وتطلب المنشأة تغيير عملية التدقيق إلى عملية مراجعة من أجل تجنب تكوين رأي غير مؤهل أو حجب رأي ما.

إذا كان التغيير في الشروط معقول، يجب الحصول على خطاب منقح للعملية أو أي شكل أخر مناسب من أشكال الإتفاقيات الخطية. أما إذا كان المدقق غير قادر على الموافقة على التغيير المقترح في الشروط ولا تسمح له الإدارة بالإستمرار في عملية التدقيق الأصلية فينبغي عليه ما يلي:

- الإنسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ و
- تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواء كان التزاماً تعاقدياً أو غير ذلك، يقتضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الأخرى، مثل أولئك المكلفين بالحوكمة أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.

٤.٥ دراسات الحالة- قبول أو الإستمرار مع العميل

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

ملاحظة: بشكل عام، تم إتباع نهج أكثر تنظيماً (مثل قوائم المراجعة...الخ) لتوثيق أدلة التدقيق لديفتا للأثاث، وإتباع نهج أقل تنظيما (استخدام المذكرات...الخ) لكومار وشركاه. والهدف من هذا ببساطة هو توضيح الوسائل المختلفة للتوثيق. وهذا لن يمنع من استخدام المذكرات في تدقيق حسابات ديفتا أو قوائم المراجعة في تدقيق حسابات كومار وشركاه. وخيار كيفية التوثيق بالامتثال لمعايير التدقيق الدولية ما هو إلا مسألة تقدير مهني ينبغي من الناحية المثالية مناقشته خلال مرحلة التخطيط للتدقيق.

وعلى افتراض أن عملية التدقيق هذه قائمة على أساس مستمر، فإن الشريك أو المدير الأعلى في شركة التدقيق سيقوم ببعض الاستعلامات لتحديد وتقييم عوامل المخاطر الجديدة أو المنقحة ذات العلاقة باتخاذ قرار الإستمرار في عملية التدقيق. وتشمل هذه الاستعلامات ما يلي:-

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

قبول العميل والإستمرار

يمكن استخدام استبيان مشابه لما يلي أدناه:-

• هل تم تلبية الشروط المسبقة للتدقيق؟	*سيتم إعداد البيانات المالية لديفتا من جانب الإدارة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.* *تم توقيع خطاب العملية وأقرت الإدارة بمسؤوليتها عن:-* • *إتاحة جميع المعلومات حسبما هو مطلوب.* • *تزويد الوصول غير المقيد للموظفين.* • *الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ*
• هل تم إتباع متطلبات القبول/ الإستمرار في دليل رقابة الجودة للشركة؟	*نعم. أنظر السياسات (س) و(ص) في دليل الرقابة على الجودة الخاص بنا.*
• هل هناك أي تغييرات على الشروط المرجعية أو المتطلبات لعملية التدقيق؟	*لا*
• هل هناك أي مسائل تتعلق بالاستقلالية أو تضارب في المصالح؟ تأمل: العلاقات الأسرية/ الشخصية مع العملاء الرئيسيين، خدمات غير التدقيق مثل المحاسبة، مصالح مالية، وغير ذلك من العلاقات التجارية.	*المسائل التي تم ملاحظتها تمثلت فقط في أن واحداً من موظفينا قام بشراء الكثير من أثاث غرفة النوم من ديفتا ودفع السعر المعلن في الكتالوج. ولا تعتبر هذه الحادثة تهديداً لاستقلاليتنا.*
• أي ظروف قد تلقي بظلال الشك على نزاهة العميل المالك؟ تأمل: الإدانات أو إجراءات/ عقوبات تنظيمية أو الشك/ التأكد من تصرفات غير قانونية أو احتيال أو تحريات أمنية أو أي شائعة سلبية.	*لا. ومع ذلك، تعرضت بارفين (ابنة المستشار التجاري للعميل) لبعض الشائعات السلبية في يوليو. فقد كانت مستشارة في صفقة أرض تم فيها اتهام مسؤولي الحوكمة بتلقي رشاوى من مستثمريها. وقد تم التطرق لهذه المسألة أيضا في قائمتنا المتعلقة بعوامل مخاطر التدقيق.*
• هل هناك مجالات تستدعي توفر المعرفة المتخصصة؟	*نعم. سنستعين بديفيد (المتخصص في مجال تكنولوجيا المعلومات) لاستعراض أنظمة الرقابة على مبيعات الانترنت.*
• هل يتوفر لدى الشركة الوقت والكفاءة والموارد لإنجاز العملية وفقاً للمعايير المهنية وتلك للشركة؟	*نعم. أنظر الميزانية المقررة.*
• هل هناك أي مسائل حددتها عمليات التدقيق السابقة لهذه المنشأة ويلزم التصدي لها؟	*الحاجة لاستعراض أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات في ضوء قرار قبول المبيعات عبر الانترنت.*
• هل هناك أي ظروف جديدة تزيد من مخاطر العملية؟	*لا. لدى الإدارة موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية.*
• هل بإمكان العميل الإستمرار بدفع أتعابنا؟	*نعم.*

الإستنتاج

التقييم الشامل لمخاطر العملية= منخفضة

علينا أن نستمر مع هذا العميل.

سانغ جون لي

ستدرج شروط العملية في خطاب من قبيل المبين أدناه.



جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ أكتوبر ٢٠X٢

السيد سوراج ديفتا، المدير المفوض
شركة ديفتا للأثاث.
٢٢٥٥ الشارع الغربي
شمال كيب تاون
الأراضي المتحدة
١٢٣-٥٠٢١٤

عزيزي السيد ديفتا:-

لقد طلبت أن نقوم بتدقيق البيانات المالية لشركة ديفتا للأثاث، والتي تتألف من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر، ٢٠X٢، وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية. وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. ويسرنا أن نؤكد قبولنا وتفهمنا لعملية التدقيق هذه من خلال هذا الخطاب. وسيتم إجراء عمليات التدقيق بهدف تعبيرنا عن رأي حول البيانات المالية.

مسؤولياتنا

سنقوم بإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وتقتضي هذه المعايير أن نمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نخطط ونؤدي عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. وتنطوي أي عملية تدقيق على أداء إجراءات معينة للحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. كما تتضمن عملية التدقيق تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

ونتيجة للقيود المتأصلة على عملية تدقيق ما، إلى جانب القيود المتأصلة على الرقابة الداخلية، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي لا يمكن اكتشافها، رغم تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب وأدائها وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

ولدى قيامنا بتقييمات المخاطر، ننظر في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس الهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، سنبلغكم خطياً بأية حالات قصور هامة في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية والتي حددناها أثناء عملية التدقيق.

وما لم تواجهنا صعوبات غير متوقعة، سيكون تقريرنا إلى حد كبير بالشكل التالي:-
[لم يتم إعادة إصدار شكل ومحتوى تقرير المدقق.]

قد يحتاج شكل ومحتوى تقريرنا إلى تعديل في ضوء نتائج عملية التدقيق.

مسؤولية الإدارة

سيتم إجراء عملية التدقيق على أساس أن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يقرون ويدركون مسؤوليتهم عن الأمور التالية:-

(أ) إعداد البيانات المالية وعرضها العادل وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛

(ج) تزويدنا بما يلي:-

١. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى؛
٢. المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لهدف عملية التدقيق؛ و
٣. وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين نرى من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

وكجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا، سنطلب من الإدارة، وعند الاقتضاء، أولئك المكلفين بالحوكمة، تأكيد خطي يتعلق بالإقرارات التي تم تقديمها لنا فيما يخص عملية التدقيق.

نتطلع إلى التعاون الكامل من جانب موظفيكم أثناء عملية التدقيق.

أتعابنا

إن أتعابنا، التي ستصدر كفواتير مع تقدم سير العمل، تستند إلى الوقت اللازم الذي يقضيه الأفراد المشاركين في أداء عملية التدقيق بالإضافة إلى النفقات النثرية. ويختلف المبلغ بالساعة للفرد باختلاف درجة المسؤولية الملقاة والخبرات والمهارات المطلوبة.

يسري هذا الخطاب على الفترات المقبلة ما لم يتم إبطاله أو تعديله أو استبداله.

نرجو التوقيع على النسخة المرفقة وإرجاعها كإقرار منكم وموافقتكم على ترتيبات عملية تدقيق البيانات المالية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،

سانغ جون لي
جامل وودويند ووينغ المحدودة

____

تم إقراره والموافقة عليه بالنيابة عن شركة ديفتا للأثاث من جانب

____

سوراج ديفتا
المدير المفوض
١ نوفمبر، ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

قبول والإستمرار مع العميل

على افتراض أن عملية التدقيق هذه قائمة على أساس مستمر، يمكن توثيق الاستعلامات لتحديد وتقييم عوامل المخاطر الجديدة أو المنقحة من خلال مذكرة على النحو التالي:-

مذكرة إستمرار العميل- كومار وشركاه

١٥ أكتوبر، ٢٠X٢

تحدثنا إلى العميل راج كومار بتاريخ ١٥ سبتمبر، ٢٠X٢ لتحديد ما إذا كان ينبغي لنا أن نقبل هذه العملية.

المسائل التي طرأت:-

- يطلب راج رأي مهني حول البيانات المالية لكومار وشركاه باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- نظرنا في كل التهديدات المحتملة لاستقلاليتنا (على النحو الوارد في القسم ٢٩٠ من قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين) ولم يتم تحديد أي تهديد.
- لم يحدث شيء جديد قد يثير المخاوف بشأن نزاهة المالك.
- العمليات مماثلة للفترة السابقة، على الرغم من أن غياب راج عن العمليات اليومية قد يخلق مزيد من الفرص للاحتيال. وينبغي علينا النظر في توسيع إجراءاتنا الجوهرية لهذا العام للتصدي لمخاطر الاحتيال المحتملة.
- لا تستدعي الحاجة وجود متخصصين إضافيين، ويمكن لنفس الأشخاص في الفترة الأخيرة تأدية عملية التدقيق.

وهناك أمران يثيران مخاوف محتملة هذه الفترة:-

- شهدت الشركة تراجعاً في الطلب على المنتجات من العميل الرئيسي، ديفتا.
- حول راج الكثير من تركيزه على المسائل العائلية الشخصية. وخلال عملية التدقيق، يجب علينا التأكد من أن الدفاتر والسجلات محدثة وعدم وقوع أي أخطاء لم يتم كشفها. وهذا الأمر أيضا قد يشكل أساساً لمخاطر الاحتيال.

التقييم شامل لمخاطر العملية= معتدلة
سنقبل هذه العملية للفترة الحالية.

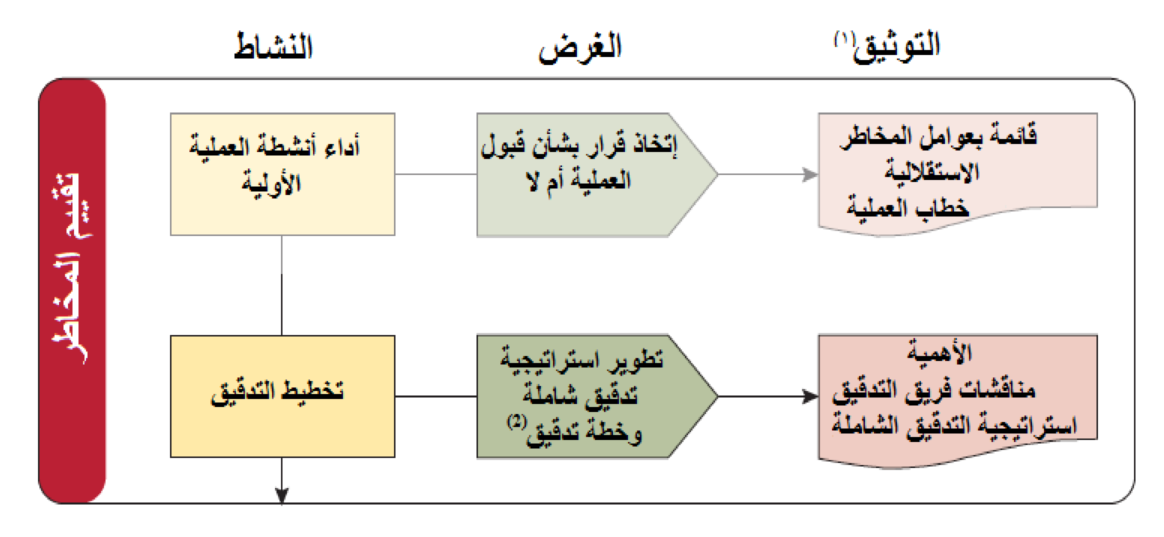
سانغ جون لي

سيتم إدراج شروط العملية في خطاب مشابه إلى حد كبير للمثال السابق الذي ذكرناه في دراسة الحالة أ: شركة ديفتا للأثاث.

٥. إستراتيجية التدقيق الشامل

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
الخطوط العريضة للخطوات التي تنطوي عليها خطة وإستراتيجية التدقيق الشاملة.	٣٠٠

التوضيح ٥.٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	هدف معيار التدقيق
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة رقم ٤	هدف المدقق هو تخطيط عملية التدقيق لكي يتم القيام بها على نحو فعال.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٥	ينبغي أن يكون شريك العملية والأعضاء الرئيسيين في فريق العملية مشتركين في تخطيط التدقيق، بما في ذلك تخطيط المناقشات بين أعضاء فريق العملية والمشاركة فيها (المرجع: الفقرة ٤أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٧	يضع المدقق إستراتيجية تدقيق شاملة توضح هدف التدقيق وتوقيته وتوجهه، وتقود عملية تطوير خطة التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٨	عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة ينبغي على المدقق:- (أ) تحديد خصائص العملية التي تٌعرف نطاقها؛ (ب) توكيد أهداف كتابة التقرير للعملية، وذلك لتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة أشكال التبليغ المطلوبة؛ (ج) الأخذ بعين الاعتبار العوامل الهامة، بحسب التقدير المهني للمدقق، في توجيه جهود فريق العملية؛ (د) الأخذ بعين الاعتبار نتائج أنشطة التدقيق الأولية، وعند الاقتضاء، ما إذا كانت المعرفة المكتسبة في العمليات الأخرى التي أداها فريق العملية للمنشأة ذات علاقة؛ و (ه) توكيد طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لأداء العملية. (المرجع: الفقرات ٨أ-١١أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٩	يضع المدقق إستراتيجية تدقيق شاملة تشمل وصف لما يلي:- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المقررة، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المقررة عند مستوى التوكيد، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠. (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المقررة، واللازم القيام بها لتحقيق امتثال العملية لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ١٢أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٠	ينبغي على المدقق تحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق حسب الضرورة أثناء عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١٣أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم. (المرجع: الفقرات ١٤أ-١٥أ)

١.٥ لمحة عامة

التخطيط أمر مهم لضمان تنفيذ العملية بطريقة تتسم بالكفاءة والفعالية وأن مخاطر التدقيق قد تم خفضها إلى مستوى منخفض مقبول.

ولا يعتبر تخطيط التدقيق مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ بعد فترة قصيرة من الانتهاء من التدقيق السابق، وتستمر حتى الانتهاء من التدقيق الحالي.

ويبين التوضيح أدناه فوائد تخطيط التدقيق.

التوضيح ٥.١-١

فوائد خطة التدقيق	• يستفيد أعضاء فريق التدقيق من خبرات/ وجهات نظر الشريك والموظفين الرئيسيين.
	• تنظيم العملية واختيار المشاركين فيها وإدارتها بشكل صحيح.
	• الاستغلال المناسب للخبرات المكتسبة من عمليات الفترات السابقة والمهام الأخرى.
	• حصول المجالات الهامة للتدقيق على الاهتمام المناسب.
	• تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
	• مراجعة وثائق ملفات التدقيق في الوقت المناسب.
	• تنسيق العمل الذي يقوم به الآخرين (المدققين الآخرين، الخبراء، وما إلى ذلك).

ويبين التوضيح أدناه مستويين من تخطيط التدقيق.

التوضيح ٥.١-٢

تخطيط التدقيق

تقييم المخاطر
الإستجابة للمخاطر
كتابة التقارير

إستراتيجية التخطيط الشاملة
خصائص العملية
أهداف كتابة التقارير
العوامل الهامة والخبرة (الأهمية، عوامل المخاطر، الخ)
طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة

التحديث والتغيير المستمر لخطط التدقيق على النحو المطلوب

خطة التدقيق المفصلة
طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المقررة
إجراءات تقييم المخاطر
إجراءات التدقيق الإضافية

التواصل مع الإدارة وأولئك المكلفون بالحوكمة

نقطة للتأمل

غالباً ما يقال أن قضاء ساعة للتخطيط يمكن أن يوفر خمس ساعات في التنفيذ. ويضمن التدقيق المخطط له جيداً توجيه جهود التدقيق للتصدي للمجالات عالية المخاطر، واستثناء إجراءات التدقيق التي لا لزوم لها، ومعرفة موظفي التدقيق ما هو متوقع منهم.

ويبدأ وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة مع استهلال عملية التدقيق، ثم يتم استكمالها وتحديثها استنادا إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من:-

- الخبرة السابقة مع المنشأة؛
- الأنشطة (قبول العميل والإستمرار) الأولية؛
- المناقشات مع العميل حول التغييرات التي طرأت منذ الفترة الماضية والنتائج التشغيلية الأخيرة؛
- العمليات الأخرى التي تم القيام بها للعميل خلال هذه الفترة؛
- مناقشات واجتماعات فريق التدقيق؛
- مصادر خارجية أخرى مثل مقالات الصحف والإنترنت؛ و
- معلومات جديدة تم الحصول عليها أو إجراءات تدقيق فشلت أو ظروف جديدة تم مواجهتها خلال عملية التدقيق، والتي من شأنها أن تغير الاستراتيجيات المخطط لها سلفا.

وتبدأ خطة التدقيق المفصلة بعد فترة قليلة من تخطيط إجراءات تقييم المخاطر المحددة وعندما يكون هناك ما يكفي من معلومات حول المخاطر المُقيمة لتطوير استجابة تدقيق مناسبة. ويتناول المجلد ٢، الفصل ١٦ المتطلبات اللازمة لوضع خطة التدقيق المفصلة.

ويختلف الوقت اللازم لوضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بحسب:-

- حجم وتعقيد المنشأة؛
- تكوين وحجم فريق التدقيق. فكلما كانت عملية التدقيق اصغر كان الفريق اصغر، مما يجعل التخطيط والتنسيق والتواصل أسهل؛
- الخبرة السابقة مع المنشأة،
- الظروف التي تصادفها عملية التدقيق.

نقطة للتأمل

غالباً ما تجرى عمليات التدقيق للمنشات الصغيرة من جانب فريق تدقيق صغير جداً. وهذا يجعل التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق أسهل، ويجعل من وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة عملية أوضح. وتكون وثائق المنشآت الصغيرة عبارة عن مذكرات موجزة تشمل:-

- طبيعة العملية وتوقيتها؛
- القضايا التي تم تحديدها في التدقيق الذي إنتهى للتو؛
- ما الذي تغير في الفترة الحالية؛
- أي تعديلات مطلوبة في إستراتيجية التدقيق الشاملة أو في خطة التدقيق المفصلة؛ و
- المسؤوليات المحددة لكل عضو من أعضاء فريق التدقيق.

ويمكن أن يبدأ التخطيط للفترة الحالية بمذكرة موجزة تم إعدادها في نهاية عملية التدقيق السابقة. ومع ذلك، فإن المذكرة بحاجة إلى تحديث للفترة الحالية، بناءً على المناقشات التي جرت مع المدير المالك ونتائج اجتماعات فريق التدقيق.

٢.٥ وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة

إستراتيجية التدقيق الشاملة هي عبارة عن سجل من القرارات الأساسية التي تعتبر ضرورية للتخطيط السليم لعملية التدقيق وتبليغ فريق العملية بالمسائل الهامة. وتعمل الإستراتيجية على توثيق القرارات الناشئة عن السير في خطوات التخطيط المبينة في التوضيح أدناه، مع ملاحظة أن التفاصيل المحددة عن تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية المقرر تنفيذها سيتم توثيقها في خطة التدقيق المفصلة.

التوضيح ٥.١-٢

الخطوات الأساسية	الوصف
البدء	• تنفيذ الأنشطة الأولية (قبول/ إستمرار العميل، ووضع شروط العملية). • جمع المعلومات ذات العلاقة بالمنشأة مثل نتائج التشغيل الحالية ونتائج العمليات السابقة، والتغييرات الهامة في الفترة الحالية. • تعيين أفراد العملية، بما في ذلك وحسب الضرورة، مراجع الرقابة على الجودة للعملية وأي خبراء يكون وجودهم ضروريا. • جدولة اجتماع فريق التدقيق (بما في ذلك شريك العملية) لمناقشة قابلية الأخطاء الجوهرية (بما في ذلك الاحتيال) في البيانات المالية. • تحديد الأطر الزمنية المناسبة (التواريخ) للقيام بكل جانب من جوانب عملية التدقيق (جرد المخزون وإجراءات تقييم المخاطر والمصادقات الخارجية، والزيارة في نهاية الفترة وعقد الاجتماعات لمناقشة نتائج التدقيق).
تقييم المخاطر والاستجابات	• تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وأهمية الأداء. • تحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة ومن سيقوم بها. • عند تقييم المخاطر على مستوى البيان المالي، وضع استجابة شاملة ومناسبة للاستجابة (راجع المجلد ١، الفصل ٩). كما يشمل ذلك التأثير المترتب على إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم تنفيذها. • تبليغ أولئك المكلفين بالحوكمة بشكل عام عن نطاق وتوقيت التدقيق المقرر. • تحديث وتغيير الإستراتيجية وخطة التدقيق عند الضرورة في ضوء الظروف الجديدة

عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها، يمكن وضع اللمسات الأخيرة على إستراتيجية التدقيق الشاملة (بما في ذلك التوقيت والموظفين والإشراف)، ووضع خطة التدقيق المفصلة التي سوف تحدد إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة عند مستوى التوكيد والتي تستجيب للمخاطر المحددة والمُقيمة.

ومع استهلال العمل، قد يكون مطلوبا إدخال تغييرات على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطط التدقيق المفصلة للاستجابة للظروف الجديدة ونتائج التدقيق وغير ذلك من المعلومات التي تم الحصول عليها. ويلزم توثيق هذه التغييرات، جنبا إلى جنب مع الأسباب، في وثائق التدقيق، مثل إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق.

وتشمل وثائق إستراتيجية التدقيق الشاملة المسائل ذات العلاقة مثل تلك المذكورة أدناه.

التوضيح ٢.٥-٢

الوثيقة	الوصف
خصائص العملية	• إطار إعداد التقارير المالية المقرر استخدامه. • التقارير الإضافية المطلوبة، مثل متطلبات التقارير الخاصة بالقطاع (من الهيئات التنظيمية...الخ). • أي حاجة لمعرفة متخصصة أو ذات خبرة في التصدي لمجالات التدقيق المعقدة والمحددة وعالية المخاطر. • الأدلة المطلوبة من منظمات الخدمة. • استخدام الأدلة المتأتية من تدقيقات سابقة (مثل إجراءات تقييم المخاطر واختبارات أنظمة الرقابة على الجودة). • أثر تكنولوجيا المعلومات على إجراءات التدقيق (توفر البيانات واستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب). • الحاجة إلى التعريف بعدم القدرة على التنبؤ في تنفيذ إجراءات التدقيق. • توفر موظفي وبيانات المنشأة.
أهداف إعداد التقارير	• الجدول الزمني للمنشأة لإعداد التقارير. • تنظيم الاجتماعات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة لمناقشة:- – طبيعة وتوقيت ومدى عمل التدقيق. وهذا قد يشمل تواريخ جرد المخزون والمصادقات الخارجية والتواريخ الفصلية، وغير ذلك من الإجراءات المطلوبة، – وضع عمل التدقيق خلال سير العملية، و – تقرير المدقق وأشكال التبليغ الأخرى مثل خطابات الإدارة. • تنظيم الاجتماعات وأشكال التواصل بين أعضاء فريق العملية لمناقشة:- – عوامل المخاطر للمنشأة (تجارية أو احتيال)، – طبيعة وتوقيت ومدى العمل الواجب تنفيذه، – مراجعة العمل المنجز، و – أية إتصالات مع أطراف ثالثة.

الوثيقة	الوصف
العوامل الهامة	• الأهمية النسبية (المستوى الكلي، مجالات البيانات المالية الفردية، وأهمية الأداء). • التقييم الأولي للمخاطر عند المستوى الكلي للبيانات المالية والأثر على المدقق. • التحديد الأولي لــ:- – أهمية العناصر لأصناف المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ و – المجالات التي يوجد فيها مخاطرة أعلى للأخطاء الجوهرية. • الأسلوب الذي يؤكد به المدقق لأعضاء فريق العملية على الحاجة إلى الاحتفاظ بعقل متسائل وممارسة التشكك المهني عند جمع وتقييم أدلة التدقيق. • نتائج عمليات التدقيق السابقة ذات العلاقة، بما في ذلك نواحي الضعف المحددة والإجراءات المتخذة لمعالجتها. • المناقشات مع موظفي الشركة ممن قدموا خدمات أخرى للمنشأة. • أدلة على موقف المنشأة تجاه الرقابة الداخلية والأهمية المعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة. • حجم المعاملات التي يمكن أن تحدد ما إذا كان من الأفضــل بالنســبة للمــدقق الاعتماد على الرقابة الداخلية.
التغيرات والتطورات الهامة	• التطورات الهامة في العمل والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تكنولوجيا المعلومات والعمليات التجارية، والتغيرات في الإدارة الرئيسية والامتلاك والدمج ونزع الملكية. • التطورات الهامة في الصناعة مثل التغيرات في أنظمة الصناعة والمتطلبات الجديدة لإعداد التقارير. • التغيرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية مثل التغيرات في معايير المحاسبة. التطورات الهامة الأخرى ذات العلاقة، مثل التغيرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.
طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة	• فريق العملية (بما في ذلك، حيث يكون ضرورياً، مراجعي الرقابة على الجودة للعملية). • إسناد عمل التدقيق لأعضاء الفريق، بما في ذلك أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في النواحي التي قد يوجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية. • وضع ميزانية العملية، بما في ذلك دراسة مقدار الوقت المناسب الذي ينبغي تخصيصه للنواحي التي قد توجد في مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية.

إذا كان للمنشأة عناصر (مثل الفروع أو الأقسام العاملة)، ينبغي الرجوع إلى اعتبارات التخطيط الإضافية المبينة في ملحق معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ ومتطلبات معيار التدقيق الدولي ٦٠٠.

بالنسبة للمنشآت الأصغر حجما، يمكن أن تعمل مذكرة موجزة بمثابة إستراتيجية شاملة موثقة. وفيما يخص خطة التدقيق، يمكن استخدام برامج تدقيق قياسية أو قوائم شطب مصاغة على افتراض وجود أنشطة رقابة قليلة ذات علاقة، شريطة أن يتم تصميمها بحيث تناسب ظروف العملية، بما في ذلك عمليات تقييم المدقق للمخاطر.

٣.٥ الإتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بشأن خطة التدقيق

رقم الفقرة	هدف معيار التدقيق
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٥	يعطي المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما. (المرجع: الفقرات ١١أ-١٥أ)

ويمكن للتواصل المستمر في اتجاهين مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة أن يلعب دوراً هاماً في عملية تخطيط التدقيق. وقد يساعد الإتصال الجيد فيما يتعلق بنطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة على:-

- فهم العواقب المترتبة على عمل المدقق؛
- مناقشة المسائل ذات المخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المدقق؛ و
- تحديد أي مجالات قد يطلبون من المدقق القيام بإجراءات إضافية فيها. وهذا التواصل قد يساعد المدقق أيضا على تطوير فهم أفضل للمنشأة وبيئتها.

ومع ذلك يجب عدم تقديم تنازلات تتعلق بمدى فعالية عملية التدقيق. فعلى سبيل المثال، فإن التواصل بشأن طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة قد يقلل من فعالية تلك الإجراءات بجعلها قابلة جدا للتنبؤ.

تشمل المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار لأغراض الإتصال ما يلي:-

- كيف يقترح المدقق معالجة المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛
- أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق؛ و
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق ما.

تشتمل المسائل الأخرى المتعلقة بالتخطيط والتي قد يكون من الملائم مناقشتها مع أولئك المكلفين بالحوكمة على ما يلي:-

- وجهات نظر أولئك المكلفين بالحوكمة حيال:-
  - توزيع المسؤوليات بين أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة،
  - أهداف واستراتيجيات المنشأة، ومخاطر العمل ذات العلاقة التي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية،
  - المسائل التي يعتبرها أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها تستدعي عناية خاصة خلال عملية التدقيق، وأي مجالات قد يطلبون تنفيذ إجراءات إضافية فيها،
  - الإتصالات الهامة مع الهيئات التنظيمية، و
  - المسائل الأخرى التي يرى أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها قد تؤثر على عملية تدقيق البيانات المالية،
- مواقف ووعي وتصرفات أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بعمليات الإدارة لتحديد مخاطر الاحتيال والخطأ في المنشأة والاستجابة لها، والرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. وهذا يشمل أيضا كيفية إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة على فعالية الرقابة الداخلية من هذا القبيل؛
- تصرفات أولئك المكلفين بالحوكمة كاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة وممارسات الحوكمة في الشركة، وغير ذلك من المسائل ذات العلاقة؛ و
- استجابات أولئك المكلفين بالحوكمة للإتصالات السابقة مع المدقق.

ملاحظة: هذا الإتصال في إتجاهين لا يغير مسؤولية المدقق بمفرده والمتمثلة في وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على دليل تدقيق كاف ومناسب.

وقد تكون هناك حاجة إلى الإتصال بشأن مزيد من المسائل بموجب قانون أو نظام، أو عن طريق اتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية مطبقة على العملية. كما تجر الملاحظة أن معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ حدد المتطلبات اللازمة للإتصال بشأن أوجه عدم الكفاءة في أنظمة الرقابة الداخلية.

٤.٥ التوثيق

رقم الفقرة	هدف معيار التدقيق
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٢	على المدقق توثيق ما يلي:- (أ) إستراتيجية التدقيق الشاملة؛ (ب) خطة التدقيق؛ و (ج) أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطـــة التدقيق، وأسباب هذه التغيرات. (المرجع: الفقرات ١٦أ-١٩أ)

يجب توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة، بما في ذلك تفاصيل أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق. ويجوز للمدقق استخدام مذكرة أو برامج تدقيق قياسية أو قوائم شطب لتخطيط التدقيق واستكماله، بحيث تكون مصممة خصيصا لتعكس ظروف العملية الخاصة.

٥.٥ دراسات الحالة- إستراتيجية التدقيق الشاملة

للإطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

وبمجرد إتخاذ قرار الإستمرار في التدقيق، وتحديد الأهمية النسبية، تكون الخطوة التالية هي وضع أو تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة لإجراء التدقيق. وهذا الأمر يمكن توثيقه على شكل قائمة شطب للتخطيط أو مذكرة موجزة لكن منظمة (راجع نقطة للتأمل في ١.٥ أعلاه) كالأمثلة التي تتبع.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

شركة ديفتا للأثاث

مذكرة إستراتيجية شاملة

للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢

النطاق

لم يتغير نطاق التدقيق لهذه الفترة. وعلى عملية التدقيق الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية وإطار إعداد التقارير المالية. ولم تطرأ أي تغييرات على معايير إعداد التقارير المالية الدولية التي قد تؤثر على ديفتا لهذا العام.

تغييرات المنشأة

تخطط ديفتا لجعل المبيعات بالعملات الأجنبية.

مبيعات الإنترنت في تزايد أيضا، وسوف تتوسع قدرات ديفتا في مجال تكنولوجيا المعلومات.

ديفتا تبيع الآن إلى شركة فرانجاوا وهي شركة تشتهر بعصر هوامش الربح للموردين في مقابل إعطائهم طلبات كبيرة. كما تشترط هذه الشركة على الموردين الحفاظ على مخزون إضافي لبعض المنتجات للتسليم الفوري على النحو المطلوب.

المخاطر

تقييمنا للمخاطر عند مستوى البيانات المالية أنها **منخفضة** (يرجى الرجوع إلى ورقة العمل المرجعية رقم.#). والإدارة ليست متطورة بشكل خاص ولكن هناك التزام قوي بالكفاءة ، وقد قامت بإدخال قواعد للسلوك الأخلاقي ولديها موقف جيد بشكل عام تجاه الرقابة الداخلية.

الإستراتيجية الشاملة

- ستزداد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من ٨,٠٠٠ يورو إلى ١٠,٠٠٠ يورو لتعكس النمو في المبيعات والربحية خلال الفترة الماضية. وقد تم إضافة مكافآت الإدارة البالغة ٧٠,٠٠٠ يورو تقريبا إلى الدخل لحساب الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل [يرجى الرجوع إلى ورقة العمل بشأن تحديد الأهمية النسبية، المجلد ٢، الفصل ٦].
  تم تحديد أهمية الأداء (بناءً على تقييمنا لمخاطر التدقيق) عند ٧,٠٠٠ يورو، باستثناء بعض الأرصدة لحسابات معينة، كما هو موضح في ورقة العمل المرجعية رقم. #.
- استخدام نفس الموظفين الكبار في الفترة السابقة وأداء نفس العمل في الفترة السابقة.
- تنفيذ إجراءاتنا لتقييم المخاطر قبل نهاية العام. ولا توجد خطط لتغيير أي نظم رئيسية في الوقت الحاضر.
- في اجتماع فريق التخطيط المزمع عقده في ١٥ نوفمبر، نحن بحاجة إلى:-
  - النظر في قابلية البيانات المالية للاحتيال،
  - التأكيد على استخدام التشكك المهني من جانب موظفينا،
  - تحديد سيناريوهات الاحتيال من جانب الموظفين والإدارة، و
  - التركيز على تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تزايدت، ومن ثم توسيع نطاق اختباراتنا.
- حضور جرد مخزون نهاية الفترة. ولا زلنا نفتقر إلى إجراءات مستمرة للرقابة على المخزون.
- الاستعانة بديفيد (المتخصص في نظم تكنولوجيا المعلومات) لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المتصلة بمبيعات الإنترنت، وما إذا كانت هناك إي أنظمة رقابة داخلية ذات علاقة مطبقة للتخفيف من هذه المخاطر. وسيقوم ديفيد أيضا بتقييم أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات، والتي كانت ضعيفة في العام الماضي ولكن من المفهوم الآن أنها تحسنت.

شريك التدقيق (توقيع): سانغ جون لي

تاريخ: ٢٠ أكتوبر ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

كومار وشركاه

مذكرة الإستراتيجية الشاملة

للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢

النطاق

- تنفيذ أعمال التدقيق القانونية.
- تريد الإدارة إستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

المخاطر

تم تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية بأنها **معتدلة** (يرجى الرجوع إلى ورقة العمل المرجعية رقم. #).

تغييرات المنشأة

- إنخفاض المبيعات بسبب انخفاض الطلبات من ديفتا.
- يمكن أن يؤدي ذلك إلى عدم بيع مخزون البضائع الجاهزة وتراجع عائدات المبيعات.
- راج ليس نشط في الأعمال التجارية كما كان الحال في الفترة السابقة، مما قد يزيد من مخاطر الاحتيال.
- تمويل جديد، مما أدى إلى ضمانات بنكية جديدة للحصول عليه.

الإستراتيجية الشاملة

سيتم خفض الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من ٣٠٠٠ يورو إلى ٢٥٠٠ يورو بسبب الانخفاض في المبيعات والربحية. وقد تم تحديد أهمية الأداء (بناء على تقييمنا لمخاطر التدقيق) عند ١٨٠٠ يورو، باستثناء بعض الأرصدة لحسابات معينة، كما هو موضح في ورقة العمل المرجعية رقم. #.

- استخدام نفس الموظفين في الفترة السابقة لضمان الإستمرارية وكفاءة التدقيق.
- تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر في نهاية ديسمبر.
- في اجتماع فريق التخطيط المزمع عقده في ١٥ نوفمبر، نحن بحاجة إلى:
  - النظر في قابلية البيانات المالية للاحتيال،
  - التأكيد على استخدام التشكك المهني من جانب موظفينا،
  - مناقشة احتمالية احتيال الموظفين وتجاوز الإدارة. ويبدو المحاسب كثير التذمر وقد يكون لديه دافع والفرصة. وراج ليس منخرطاً في مراجعة البيانات المالية كما كان الحال في الفترة السابقة.
  - التركيز على نمو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة مثل ديفتا.
- حضور جرد مخزون نهاية الفترة.
- توسيع نطاق اختباراتنا فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

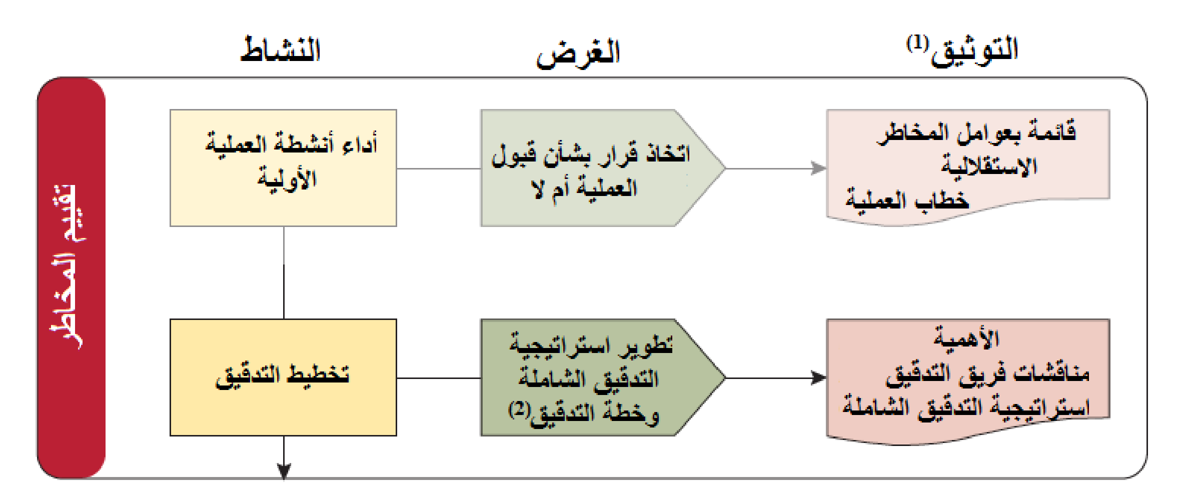
شريك التدقيق (توقيع): سانغ جون لي

تاريخ: ٢٠ أكتوبر ٢٠X٢

٦. تحديد وإستخدام الأهمية النسبية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
تحديد وإستخدام الأهمية النسبية في عملية التدقيق.	٣٢٠، ٤٥٠

التوضيح ٦.٠-١

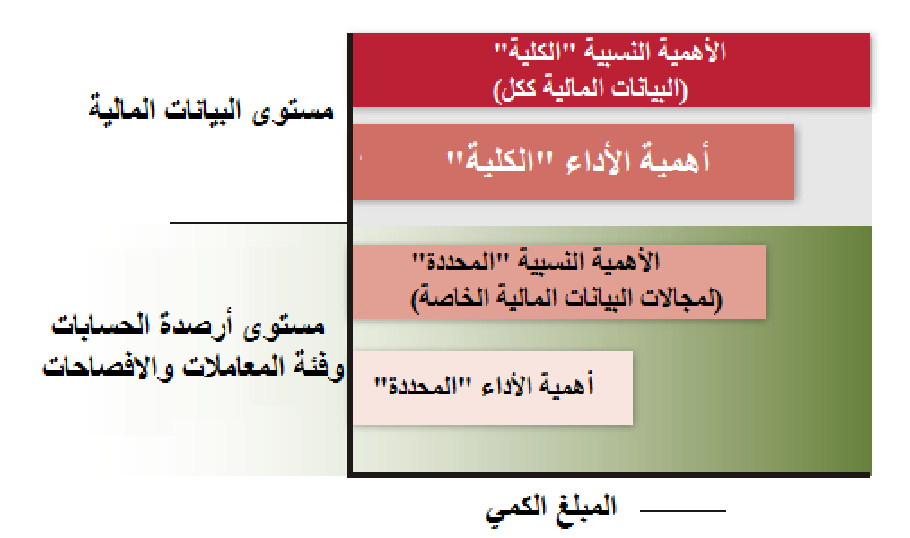


ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

التوضيح ٦.٠-٢



ملاحظة: تم إستخدام مصطلحي الأهمية النسبية "الكلية" و"المحددة" في التوضيح أعلاه وفي النص الوارد أدناه فقط لأغراض هذا الدليل ولا يمثلا المصطلحات المستخدمة في معايير التدقيق الدولية. وتشير الأهمية النسبية "الكلية" إلى البيانات المالية ككل، في حين تتعلق الأهمية النسبية "المحددة" بفئات محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ٨	هدف المدقق هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل صحيح في تخطيط وأداء التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٣	هدف المدقق هو تقييم:- (أ) أثر الأخطاء المحددة على التدقيق؛ و (ب) أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ٩	لأغراض معايير التدقيق الدولية، تعني أهمية الأداء المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول احتمالية أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان ذلك منطبقاً، تشير أهمية الأداء كذلك إلى المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٠	عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة، على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هناك في الظروف المحددة للمنشأة فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء ذات المبالغ دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الإقتصادية التي تتخذ بناء على البيانات المالية، فإن على المدقق أيضا تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرات ٢أ-١١أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١١	على المدقق تحديد أهمية الأداء لأهداف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية (المرجع: الفقرة ١٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٢	على المدقق تعديل الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً، مستوى الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) إذا أصبح مطلعاً على معلومات أثناء التدقيق تجعل المدقق يحدد مبلغاً (مبالغ) مختلفة مبدئياً. (المرجع: الفقرة ١٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٣	إذا توصل المدقق إلى أن أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) مما كان محدداً مناسب مبدئيا، فإن على المدقق تحديد ما إذا كان ضرورياً تعديل أهمية الأداء، وما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة.
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٤	على المدقق أن يُضمن وثائق التدقيق المبالغ التالية والعوامل التي أُخذت بالإعتبار عند تحديدها: (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (أنظر الفقرة ١٠)؛ (ب) إذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (أنظر الفقرة ١٠)؛ (ج) أهمية الأداء (أنظر الفقرة ١١)؛ و (د) أي تعديل للبنود (أ)-(ج) أثناء سير عملية التدقيق. (أنظر الفقرتين ١٢-١٣).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٦	يحدد المدقق ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بحاجة إلى مراجعة في حال:- (أ) كانت طبيعة البيانات الخاطئة المحددة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى احتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تم تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية (المرجع: الفقرة ٤أ)؛ أو (ب) كان مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية المحددة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠. (المرجع: الفقرة ٥أ).

٦. ١ لمحة عامة

تشكل القرارات التي يتخذها المدقق حول الأهمية النسبية الأساس لتقييم المخاطر وتحديد مدى إجراءات التدقيق المطلوبة.

إن تحديد الأهمية هو مسألة تقدير مهني. ويتأثر بإدراك المدقق لإحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية كمجموعة. والأهمية النسبية الكلية (وهو مصطلح استخدمناه في هذا الدليل لتلخيص الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل) هي مجموع الأخطاء الجوهرية في البيان المالي، بما في ذلك الحذف، والتي إذا تجاوزت حدها، من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الإقتصادية للمستخدمين. وهذا يختلف عن مخاطر التدقيق، التي تتصل بإصدار رأي غير ملائم عن البيانات المالية التي تشوبها أخطاء جوهرية.

ويتناول هذا الفصل تحديد الأهمية النسبية الكلية والمحددة، واستخدام المدقق لأهمية الأداء للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وتُستخدم الأهمية النسبية في كامل عملية التدقيق من أجل تخطيط التدقيق وتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وكتابة التقارير. ويرد في المجلد ١، الفصل ٧ من هذا الدليل مزيد من المعلومات حول الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.

وهناك مستويان من الأهمية النسبية يجدر أخذهما بالإعتبار- الأهمية النسبية الكلية والأهمية النسبية المحددة- كما هو موضح أدناه.

التوضيح ٦.١-١

	الوصف
الأهمية النسبية الكلية (للبيانات المالية ككل)	تستند الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) على التقدير المهني للمدقق بالنسبة إلى أكبر قدر من الأخطاء يمكن إدراجه في البيانات المالية دون التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدم البيانات المالية. وإذا كان حجم الأخطاء غير المصححة، سواءً فردياً أو في مجموعها، أعلى من الأهمية النسبية الكلية المحددة للعملية، فإن ذلك يعني أن البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية. وتستند الأهمية النسبية الكلية على الإحتياجات من المعلومات المالية المشتركة لمختلف المستخدمين كمجموعة. وبالتالي، فإن الأثر المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين المحددين الذين قد تختلف احتياجاتهم إلى حد كبير، لم يتم أخذه بالإعتبار.

	الوصف
الأهمية النسبية المحددة (مستوى الأهمية النسبية أو مستويات الفئات المعينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)	في بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لتحديد الأخطاء التي تكون ذات حجم أقل عموماً من تلك للأهمية النسبية الكلية، والتي من شأنها أن تؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمي البيانات المالية. وهذا يمكن أن يتعلق بمجالات حساسة مثل إفصاحات مذكرة خاصة (أي البيانات المتعلقة بمكافآت الإدارة أو الخاصة بالصناعة)، أو الامتثال للتشريعات أو بعض الشروط الواردة في العقد، أو المعاملات التي تستند عليها المكافآت. ويمكن أن تتصل أيضا بطبيعة الأخطاء المحتملة.

طبيعة الأخطاء

بالإضافة إلى حجم الأخطاء، فإن المدقق ينظر في طبيعة الأخطاء المحتملة والظروف الخاصة لوقوعها عند تقييم أثرها على البيانات المالية.

وقد تؤدي الظروف المرتبطة ببعض الأخطاء إلى قيام المدقق بتقييمها كهامة، حتى لو كانت أقل من الأهمية النسبية. ويمكن أن تشمل الأمثلة على هذا الأعمال غير المشروعة وعدم الامتثال لضمانات القروض، وعدم الامتثال لمتطلبات الإبلاغ القانونية/ التنظيمية. ومع ذلك، فإنه لا يعتبر من الناحية العملية القيام بتصميم إجراءات تدقيق للكشف عن الأخطاء التي يمكن أن تكون هامة بمفردها بسبب طبيعتها.

أهمية الأداء

تُستخدم أهمية الأداء من جانب المدقق للحد إلى مستوى منخفض بشكل معقول مخاطر أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية)، أو مستويات الأهمية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (الأهمية النسبية المحددة).

ويتم تحديد أهمية الأداء بمبلغ أو مبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة. والهدف من ذلك هو القيام بعمل تدقيق يفوق ما هو مطلوب في الأهمية النسبية الكلية أو المحددة لـــ:-

- ضمان اكتشاف الأخطاء التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة، وذلك للتقليل بشكل مناسب من احتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة يزيد عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وبالتالي؛ و
- توفير هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة. ويكون هذا الهامش بين الأخطاء المكتشفة ولكن غير المصححة في الإجمالي والأهمية النسبية الكلية أو المحددة.

وهذا الهامش من شأنه أن يوفر بعض الضمانات للمدقق بأن الأخطاء غير المكتشفة، جنبا إلى جنب مع جميع الأخطاء غير المصححة، لن تتراكم على الأرجح لتصل إلى مبلغ من شأنه أن يتسبب في أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ولا يعتبر تحديد أهمية الأداء عملية حسابية ميكانيكية بسيطة. بل ينطوي على ممارسة الحكم المهني على أساس عوامل المخاطر المحددة، وفهم المدقق للمنشأة، وأية مسائل كان المدقق قد حددها في عمليات التدقيق السابقة.

وقد تم تحديد أهمية الأداء من حيث علاقتها بالأهمية النسبية الكلية أو المحددة. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد أهمية أداء خاصة بمبلغ أقل من أهمية الأداء الكلية لاختبار نفقات الإصلاحات والصيانة إذا كان هناك خطر أعلى للأصول لو لم يتم تحويلها لرأس مال. ويمكن استخدام أهمية الأداء المحددة أيضاً لأداء أعمال إضافية في المجالات التي قد تكون حساسة نظرا لطبيعة الأخطاء المحتملة ووقوعها، بدلا من حجمها النقدي.

٦ . ٢ كيفية تحديد الأهمية النسبية

تتناول الفقرات التالية كيفية تحديد واستخدام الأهمية النسبية الكلية والمحددة.

الأهمية النسبية الكلية

تستند الأهمية النسبية الكلية على تصورات المدقق حول إحتياجات مستخدمي البيانات المالية. ويمكن للمدققين إفتراض ما يلي حول مستخدمي البيانات المالية.

التوضيح ٦ .٢-١

	الإفتراضات
مستخدمي البيانات المالية	• لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة ورغبة في دراسة المعلومات في البيانات المالية باجتهاد معقول؛ • يفهمون أنه تم إعداد وعرض وتدقيق البيانات المالية عند مستويات هامة؛ • يدركون الشكوك المتأصلة في قياس المبالغ بناءً على استخدام التقديرات والحكم وإعتبار الأحداث المستقبلية؛ و • يتخذون قرارات إقتصادية معقولة بناءً على المعلومات الواردة في البيانات المالية.

غالباً ما يتم استخدام نسبة مئوية على أساس عتبة (معيار) كنقطة بداية عند تحديد الأهمية النسبية. وتعتمد طبيعة المعيار والنسبة المئوية المقرر تطبيقها على الحكم المهني. وعلى سبيل المثال، في الشركات التي يديرها المدير المالك ويأخذ الكثير من الأرباح قبل الضرائب على شكل مكافآت، قد يكون المعيار مثل الأرباح قبل الضرائب والمكافآت أكثر علاقة.

نقطة للتأمل

لتوفير بعض الاتساق، قد ترغب شركات المحاسبة بوضع بعض المبادئ التوجيهية على نطاق الشركة حول كيفية تحديد الأهمية النسبية في البداية، بما في ذلك استخدام المعايير المناسبة. ومع ذلك، فإن المعيار الفعلي الذي سيُستخدم سيكون استناداً للتقدير المهني في ضوء الظروف الخاصة بالمنشأة. وهذا ينطبق أيضا على استخدام أهمية الأداء، والتي هي في الأساس أداة يستخدمها المدقق للتصدي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تقع دون عتبة معينة.

وعند تحديد معيار مناسب للاستخدام، على المراجع النظر في المسائل الواردة في التوضيح أدناه، والحصول على فهم لوجهات نظر وتوقعات الإدارة وأولئك المكلفين بالحكم.

التوضيح٦ .٢-٢

	أنظر في
إختيار المعيار الأنسب للاستخدام	**المستخدمين** تحديد من هم مستخدمي البيانات المالية على الأرجح. وهذا قد يشمل مالكي المنشأة (والمساهمين الآخرين)، وأولئك المكلفين بالحوكمة والمؤسسات المالية، وأصحاب الامتياز والممولين الرئيسيين والموظفين والعملاء والدائنين، والوكالات والإدارات الحكومية.

أنظر في	
التوقعات المحددة للمستخدمين تحديد أي توقعات محددة للمستخدمين مثل:- • قياس أو الإفصاح عن بنود معينة مثل معاملات الأطراف ذات العلاقة ومكافآت الإدارة والامتثال للقوانين والأنظمة الحساسة؛ • الإفصاحات الرئيسية فيما يتعلق بالصناعة مثل تكاليف التنقيب في شركة تعدين، وتكاليف الأبحاث في شركة للمستحضرات الطبية أو التقنيات المتقدمة؛ • أحداث كبرى أو حالات الطوارئ. وهذا قد يشمل الإفصاح عن أحداث مثل التملك أو نزع الملكية أو إعادة الهيكلة أو إجراءات قانونية هامة ضد المنشأة؛ و • وجود الضمانات في اتفاقيات القروض، ولا سيما تلك التي تكون فيها المنشأة على وشك الإخلال بالضمانات. وإذا كان خطأ صغير غير مصحح يعني الإخلال بالضمانات، فإن هذا قد يكون له تأثير كبير على البيانات المالية، ويمكن في أسوأ الأحوال أن يؤثر في مدى ملائمة استخدام افتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.	
عناصر البيانات المالية ذات العلاقة ما هي العناصر الرئيسية للبيانات المالية التي ستكون في دائرة اهتمام المستخدمين (مثال: الأصول والإلتزام وحقوق المساهمين والدخل والمصروفات)؟	
طبيعة المنشأة النظر في طبيعة المنشأة، وأين هي المنشأة في دورة حياتها والصناعة والبيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة.	
التعديلات المطلوبة هل التعديلات مطلوب منها "تسوية" أساس المعيار؟ فعلى سبيل المثال يمكن تعديل الدخل المتأتي من العمليات المستمرة لـــ:- • بنود الإيرادات/النفقات غير الاعتيادية أو غير المتكررة؛ و • البنود مثل علاوات الإدارة، والتي يمكن أن تستند على الأرباح قبل العلاوة أو تُدفع ببساطة لتقليل الدخل الباقي في الشركة.	
التركيز الرئيسي للمستخدمين أي معلومات في بنود البيانات المالية ستجذب معظم انتباه المستخدمين؟ فعلى سبيل المثال، المستخدمين المهتمين بـــ:- • تقييم الأداء المالي سيركزون على الأرباح أو الإيرادات أو صافي الأصول؛ و • الموارد المستخدمة لتحقيق أهداف أو غايات معينة سيركزون على طبيعة ومدى الإيرادات والنفقات.	
التمويل كيف يتم تمويل المنشأة؟ إذا كانت ممولة فقط بالدين (عوضاً عن الأسهم)، قد يضع المستخدمون مزيداً من التأكيد على الأصول والمطالبات عليها وليس على أرباح المنشأة.	
التقلبات ما مدى تقلب المعيار المقترح؟ فعلى سبيل المثال فإن المعيار المستند إلى الأرباح قد يكون مناسباً في العادة، أما إذا كانت المنشأة تعمل بنمط معتدل (مثل الأرباح أو الخسائر صغيرة) في كل فترة أو كانت نتائجها متقلبة على نطاق واسع، قد لا يكون ذلك المعيار قاعدة ملائمة لتحديد الأهمية النسبية.	
البدائل هل يعتبر وجود معيار بديل ضرورياً لمعالجة الظروف الاستثنائية؟ يمكن أن تشمل المعايير البديلة الأصول الجارية وصافي رأس المال العامل، إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات والربح الإجمالي وإجمالي حقوق المساهمين والتدفق النقدي من العمليات.	

أهمية الأداء

في حين تم تحديد الأهمية النسبية الكلية والمحددة من حيث علاقتها باحتياجات مستخدمي البيانات المالية، فإن تحديد أهمية الأداء جاء عند مبلغ اقل. وسوف ينتج عن هذا المزيد من عمل التدقيق (مما يعني أن الأخطاء الأصغر يمكن تحديدها)، إلى جانب تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مناسب.

ولو تم تخطيط التدقيق للكشف فقط عن الأخطاء المادية، فلن يكون هناك أي هامش لتحديد وحساب الخطأ للأخطاء غير الهامة التي قد توجد. ونتيجة لذلك، قد يكون من الممكن لإجمالي الأخطاء غير الهامة التسبب في بيانات مالية تشوبها أخطاء جوهرية.

وقد تم تصميم أهمية الأداء لـــ:–

- ضمان اكتشاف الأخطاء التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة،
- توفير هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة. ويكون هذا الهامش بين الأخطاء المكتشفة ولكن غير المصححة في الإجمالي والأهمية النسبية الكلية أو المحددة.

وتحديد أهمية الأداء لن يكون عملية حسابية ميكانيكية بسيطة مثل ٨٠٪ من الأهمية النسبية الكلية، كون هذا التبسيط من شأنه تجاهل عوامل المخاطر المحددة التي قد تكون ذات علاقة بالمنشأة. وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك مخاطر عالية للخطأ في أسعار المخزون، يمكن تخفيض أهمية الأداء بحيث يمكن القيام بمزيد من عمل التدقيق لتحديد مدى انتشار الأخطاء. وفي المقابل، إذا كانت مخاطر الأخطاء في ميزان المستحقات مقدرة بمنخفضة، يمكن رفع أهمية الأداء، مما يؤدي إلى أعمال تدقيق جوهرية اقل على الميزان.

تستلزم أهمية الأداء من المدقق ممارسة التقدير المهني الذي يتأثر بـــ:–

- فهم المدقق للمنشأة، والذي يتم تحديثه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطر؛ و
- طبيعة ومدى الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة.

نقطة للتأمل

لا تقلل من مستوى الأهمية النسبية الكلية على أساس مخاطر التدقيق العالية

تجنب خطأ تقليل مستوى الأهمية الكلية (البيانات المالية) على أساس تقييم وجود مخاطر تدقيق عالية. فالأهمية النسبية الكلية تستند إلى احتياجات المستخدمين من المعلومات، وليس على مدى خطورة تدقيق رصيد معين. ولهذا فإن تقليل عتبة الأهمية النسبية الكلية يعني أن:–

- قرار مستخدم البيانات المالية يتأثر بمخاطر التدقيق بدلا من أن يتأثر بالمعلومات الواردة في البيانات المالية؛ و
- المدقق سيؤدي عمل إضافي لضمان عدم وجود الأخطاء في البيانات المالية التي تتجاوز، فردياً أو بمجموعها، عتبة الأهمية النسبية الكلية.

والنهج الأفضل من هذا هو التصدي لمخاطر التدقيق من خلال تحديد أهمية الأداء عند مستوى أدنى من فئات المعاملات أو مستوى أرصدة الحسابات. وهذا سيضمن تنفيذ عمل تدقيق كاف لكشف أي أخطاء، دون الحاجة إلى خفض مستوى الأهمية النسبية الكلية. كما انه سيخلق هامش لتغطية الأخطاء غير المحددة في العمل المنجز.

حدد مستوى الأهمية النسبية الكلية من خلال الإشارة إلى مستخدمي البيانات المالية، ومن ثم قم بتحديد أهمية الأداء لغرض تصميم إجراءات تدقيق إضافية.

إفصاحات وأرصدة ومسائل البيانات المالية الحساسة

استخدم الأهمية النسبية المحددة لتصميم إجراءات التدقيق الإضافية التي تتصدى للمخاطر المحددة والأرصدة في مجالات التدقيق الحساسة.

ملخص

يلخص التوضيح أدناه مستويات الأهمية النسبية واستخدام أهمية الأداء.

التوضيح ٦.٢-٣

	الأهمية النسبية الكلية	الأهمية النسبية المحددة	أهمية الأداء
الغرض	وضع العتبة لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناتجة عن الاحتيال أم الخطأ.	وضع العتبة أو العتبات (دون الأهمية النسبية الكلية) لتطبيقها على فئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع أن تؤثر فيها الأخطاء ذات المبالغ الأقل من الأهمية النسبية الكلية للبيانات المالية على القرارات الإقتصادية للمستخدمين.	وضع العتبة أو العتبات (دون الأهمية النسبية الكلية أو المحددة) لضمان تحديد الأخطاء الجوهرية (دون الأهمية النسبية الكلية أو المحددة) وتزويد المدقق بهوامش للأمان.
أساس الاحتساب	ما هو مستوى الأخطاء في البيانات المالية الذي قد يكون مقبولاً للمستخدمين (أي لن يؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمي البيانات المالية)؟	ما هو مستوى الأخطاء المتصلة بفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الذي يتوقع بشكل معقول أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين؟	ما حجم عمل التدقيق المطلوب لـــ:- • تحديد الأخطاء الأقل من أخطاء الأهمية النسبية الكلية أو المحددة؛ و • ترك هامش كاف للأخطاء غير المكتشفة؟
قواعد الإشارة (للاستخدام كنقطة بداية)	النسبية هي مسألة تقدير مهني وليست ممارسة ميكانيكية. ونتيجة لذلك، لا توجد ي توجيهات محددة منصوص عليها في معايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، فإن الربح المتأتي من العمليات المستمرة (٣%-٧%) يستخدم غالبا في الممارسة بإعتبار أن لديه أعظم أهمية لمستخدمي البيانات المالية. وفي حال لم يكن هذا مقياس مفيد (كما هو الحال في المنشآت غير الربحية أو حيث يكون الربح ليس قاعدة ثابتة) يجدر النظر وقتها في استخدام أساس أخر مثل: • الإيرادات أو النفقات ١% - ٣%؛ • الأصول ١%- ٣%، • حقوق المساهمين ٣%- ٥%.	وضع مبلغ أدنى للأهمية النسبية المحددة (على أساس التقدير المهني) لتدقيق مجالات البيانات المالية المحددة أو الحساسة.	لا يوجد أي توجيهات محددة في معايير التدقيق الدولية. وتتراوح النسبة ما بين ٦٠% (من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة)، حيث هناك مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية، و٨٥% حيث المخاطر المّقيمة للأخطاء الجوهرية أقل.

	الأهمية النسبية الكلية	الأهمية النسبية المحددة	أهمية الأداء
الاستخدام في التدقيق	تحديد ما إذا كان حجم الأخطاء غير المصححة، سواء فردياً أو في مجموعها، أعلى من الأهمية النسبية الكلية.	تحديد ما إذا كان حجم الأخطاء غير المصححة، سواء فردياً أو في مجموعها، أعلى من الأهمية النسبية المحددة.	• تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. • تصميم إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة للمخاطر المّقيمة.
التعديل مع سير التدقيق	• تغير الظروف الذي حدث خلال التدقيق مثل بيع أجزاء من المنشأة. • معلومات جديدة. • تغير فهم المدقق للمنشأة وعملياتها، نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية (كأن تكون نتائج التشغيل الفعلية مختلفة عن المتوقعة).	تغير الظروف المحددة.	• تغيرات المخاطر المُقيمة. • طبيعة ومدى الأخطاء المكتشفة عند أداء إجراءات التدقيق الإضافية. • تغير الفهم تجاه المنشأة.

٦ .٣ الأهمية النسبية في التخطيط وتقييم المخاطر

يعد تحديد مستويات الأهمية النسبية المختلفة مكون أساسي لعملية التخطيط. وهذا ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة. ويلخص التوضيح التالي استخدام الأهمية النسبية في التخطيط وتقييم المخاطر.

التوضيح ٦ .٣-١

	الأهمية النسبية
التخطيط ***(إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق)***	استخدم الأهمية النسبية لـــ:- • تحديد أي مجالات للبيانات المالية تتطلب التدقيق. • وضع سياق إستراتيجية التدقيق الشاملة. • تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المحددة. • تحديد الأهمية النسبية المحددة لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، حيث تكون الأخطاء بحجم أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة وبالقدر الذي يتوقع بشكل معقول أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين. • تحديد أهمية الأداء لكل مستوى من مستويات الأهمية النسبية المحددة، حسبما هو ضروري للمدقق للعمل باستخدام مستوى أهمية الأداء لفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، وفقا لمستوى المخاطر المرتبطة بذلك البند. • تقييم الأدلة اللاحقة لتحديد الحاجة لأي تعديلات على مستويات الأهمية النسبية. وإذا كان الأمر كذلك، يقوم المدقق بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وفقا لذلك.

الأهمية النسبية	
إجراءات تقييم المخاطر	• حدد أي إجراءات تقييم المخاطر ضرورية. • قدم سياق معين عند تقييم المعلومات التي تم الحصول عليها. • قدر حجم (أثر) المخاطر المحددة. • قدر نتائج إجراءات تقييم المخاطر.
إجتماعات الفريق	• تأكد من فهم أعضاء الفريق للمستخدمين المحددين وما هو متوقع بشكل معقول لتغيير قراراتهم الإقتصادية. وهذا قد يساعد في الحالات التي يصبح فيها عضو الفريق مدركا لمعلومات أثناء التدقيق كانت ستؤدي إلى تحديد مبلغ مختلف للأهمية النسبية في البداية. ومن الأمثلة على ذلك:- – قرار للتخلص من جزء رئيسي من عمل المنشأة، – معلومات جديدة أو عوامل مخاطر من شأنها أن تؤثر على تحديد الأهمية النسبية في البداية، و – تغير فهم المدقق للمنشأة وعملياتها، نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية، كأن تكون نتائج التشغيل الفعلية مختلفة بشكل كبير عن النتائج المتوقعة. • وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة. • تحديد مدى الاختبار المتعلق بـــ:- – أهمية الأداء، و – أهمية الأداء المحددة. • تحديد مسائل ومجالات التدقيق الحساسة لتركيز التدقيق عليها بشكل كبير.

نقطة للتأمل

يتطلب تحديد مستويات أهمية الأداء الكلية والمحددة استخدام التقدير المهني. ويقترح (ولكن من غير المطلوب) قيام الفرق بمناقشة التقديرات المطبقة في تحديد مستويات الأهمية النسبية مع شريك العملية للحصول على موافقته. وأخيراً، ينبغي تسجيل التقديرات المستخدمة في تحديد الأهمية النسبية بتفاصيل كافية في ورقات عمل التدقيق.

٦ . ٤ الأهمية النسبية في أداء إجراءات التدقيق

ينبغي على المدققين النظر في الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، كما هو موضح في التوضيح التالي.

التوضيح ٦ . ٤ – ١

	الأهمية النسبية
أداء إجراءات التدقيق	استخدم الأهمية النسبية لــ:- • تحديد أي إجراءات تدقيق إضافية ضرورية • تحديد أي بنود ينبغي اختيارها للاختبار، وما إذا كان هناك استخدام لتقنيات أخذ العينات. • المساعدة في تحديد حجم العينة. • تقييم أخطاء العينة التمثيلية عن طريق الاستقراء عبر العينة الكاملة للأخطاء المرجحة. • تقييم مجموع الأخطاء الكلية على مستوى الحساب وصولاً إلى مستوى البيانات المالية. • تقييم مجموع الأخطاء الكلية، بما في ذلك الأثر الصاف للأخطاء غير المصححة في الأرباح المدورة الافتتاحية. • تقدير نتائج الإجراءات.

ملاحظة: ستكون هناك حاجة لتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق في الحالات التالية:-

- طبيعة الأخطاء التي تم تحديدها وظروف وقوعها تشير إلى أن الأخطاء الأخرى قائمة، وعند جمعها مع الأخطاء المتراكمة خلال التدقيق يمكن أن تصبح أخطاء جوهرية؛ أو
- مجموع الأخطاء المتراكمة خلال التدقيق يقترب من الأهمية النسبية.

نقطة للتأمل

من غير المرجح للأهمية النسبية أن تتغير في كثير من الأحيان. ومع ذلك، قد تحتاج إلى تعديل مع إدراك المدقق لمعلومات جديدة أو إذا أصبح هناك تغيير في فهم المدقق للمنشاة وعملياتها. وإذا كان التغيير مطلوباً، تأكد من إبلاغ فريق التدقيق وقيامه بتقييم الأثر على خطة التدقيق.

قد تتغير أهمية الأداء إستناداً إلى عوامل مخاطر أو نتائج تدقيق جديدة قد لا تؤثر على الأهمية النسبية الكلية. وتؤدي التغيرات في أهمية الأداء إلى تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وبالطبع، إذا تغيرت الأهمية النسبية الكلية، ستكون هناك حاجة إلى تغيير مماثل في أهمية الأداء.

٦ . ٥ الأهمية النسبية في إعداد التقارير

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية، بشكل منفرد أو بمجموعها. وخلال القيام بهذا التحديد، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالإعتبار:- (أ) حجم وطبيعة البيانات الخاطئة فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها؛ و(المرجع: الفقرات ١٣أ-١٧أ و١٩أ-٢٠أ). (ب) تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١٨ا).
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات: ٢١أ-٢٣أ).

أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لمزيد من المعلومات حول تقييم الأخطاء.

قبل إصدار الرأي، يقوم المدقق بـــ:-

- تأكيد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛
- تقييم طبيعة ومجموع الأخطاء غير المصححة التي تم تحديدها؛ و
- إجراء تقييم شامل حول ما إذا كانت البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية.

التوضيح ٦ . ٥ – ١

	الأهمية النسبية
إعداد التقارير	يستخدم المدقق الأهمية النسبية لـــ:- • تقييم مجموع الأخطاء الكلية على مستوى الحساب وصولا إلى مستوى البيانات المالية. • تقييم مجموع الأخطاء الكلية، بما في ذلك الأثر الصاف للأخطاء غير المصححة في الأرباح المدورة الافتتاحية. • تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية عند اقتراب مجموع الأخطاء للأهمية النسبية الكلية أو المحددة. • الطلب من الإدارة تصحيح جميع الأخطاء التي تم تحديدها. • النظر في إعادة تدقيق النواحي ذات الأخطاء الأعلى. • التقدير المهني لطبيعة وحساسية الأخطاء التي تم تحديدها، بالإضافة إلى حجمها. • تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل تقرير المدقق نتيجة للأخطاء الجوهرية غير المصححة.

يتكون مجموع الأخطاء من:-

- الأخطاء المحددة التي تم تحديدها من جانب المدقق كنتيجة لاختبار التدقيق؛
- تقدير الأخطاء الأخرى المحددة التي لا يمكن حصرها على وجه التحديد بخلاف ذلك.

وبعد ذلك يطلب المدقق من الإدارة تسجيل جميع الأخطاء التي تم تحديدها. أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لمزيد من المعلومات حول تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

٦ . ٦ إعتبارات أخرى

تشمل الإعتبارات الأخرى ما يلي:-

- الإتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛
- تحديث الأهمية النسبية؛ و
- خفض مستوى الأهمية النسبية عن الفترة السابقة.

الإتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة

إن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بحاجة إلى فهم القيود المتعلقة بدرجة الدقة التي يمكن توقعها من التدقيق. كما أنهم بحاجة إلى أن يكونوا على دراية أنه ليس من الممكن اقتصاديا تصميم إجراءات تدقيق من شأنها أن توفر ضمانا مطلقا بأن البيانات المالية لا تشوبها أخطاء جوهرية. ويمكن لعملية التدقيق أن توفر ضمانات معقولة فقط في هذا الصدد.

وعندما يتم تحديد الأخطاء من جانب المدقق أثناء عملية التدقيق، فإن الخطوة الأولى تتمثل في الطلب من الإدارة تصحيح كامل الأخطاء غير المصححة. وفي حال قررت الإدارة عدم تصحيح بعض الأخطاء، فينبغي على المدقق الإتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة حول ما يلي:-

- تفاصيل الأخطاء غير المصححة تأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق (ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام)؛
- الأخطاء الجوهرية غير المصححة بشكل منفرد؛ و
- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل.

تحديث الأهمية النسبية

قد يتغير التقييم الأولي للأهمية النسبية الكلية وأهمية الأداء من التخطيط المبدئي للتدقيق إلى وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق. وهذا يمكن أن ينجم عن تغيير في الظروف أو في معرفة المدقق نتيجة لأداء إجراءات التدقيق. فعلى سبيل المثال، إذا تمت تأدية إجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة، فإن المدقق سيتوقع نتائج العمليات والمركز المالي. وإذا كانت النتائج الفعلية للعمليات والمركز المالي مختلفة إلى حد كبير، قد تتغير تقييمات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق أيضاً.

تقليل مستوى الأهمية النسبية عن الفترة السابقة

عندما تتغير الظروف من فترة لأخرى، يجب على المدقق النظر في تأثير أي أخطاء على الأرصدة الافتتاحية. وعلى سبيل المثال، إذا كانت المبيعات والدخل أقل بكثير مما كانت عليه في الفترة السابقة، يكون تقليل الأهمية النسبية مطلوباً. ويمكن أن تنشأ الأخطاء في الأرقام الافتتاحية كون عملية التدقيق أجريت سابقا باستخدام مستوى أعلى للأهمية النسبية. وللحد من مخاطر وقوع خطأ جوهري في الأرصدة الافتتاحية، قد يقوم المدقق بأداء إجراءات تدقيق إضافية على الأرصدة الافتتاحية للأصول والإلتزام.

نقطة للتأمل

العمليات الجديدة

عند قبول عملية تدقيق جديدة، أستعلم عن الأهمية النسبية الكلية التي استخدمها المدقق السابق. وإذا توفر الجواب، سيساعد ذلك في تحديد ما إذا كانت إجراءات التدقيق الإضافية مطلوبة على الأرصدة الافتتاحية للأصول والإلتزام.

إستخدام خبراء الإدارة

تأكد من استخدام الخبراء المعينين من المنشأة (لمساعدتها في إعداد البيانات المالية)، أو المستخدمين من جانب فريق التدقيق يستخدمون مستوى مناسب من الأهمية النسبية في ما يتعلق بالعمل الذي يمارسونه

٦ .٧ التوثيق

قم بتوثيق التحديد لما يلي، والعوامل التي تم أخذها بالإعتبار عند تحديدها:-

- الأهمية النسبية الكلية؛
- إذا كان ذلك مناسباً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المحددة لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛
- أهمية الأداء؛ و
- أي تعديل على العوامل المذكورة أعلاه مع سير عملية التدقيق.

٦ .٨ دراسات الحالة- تحديد واستخدام الأهمية النسبية

للإطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

يتم توثيق الأهمية النسبية عادة على ورقة عمل تتضمن ملخصا لنتائج التشغيل، وتوفر مساحة لإعتبارات الأهمية النسبية الأخرى مثل العوامل النوعية.

دراسة الحالة أ– ديفتا للأثاث

شركة ديفتا للأثاث

(*مقتطف*)

تقييم الأهمية النسبية

المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية هم البنك والمساهمين. ورقم الأهمية النسبية المستخدم في الفترة السابقة كان ٨٠٠٠ يورو.

أنظر ورقة العمل المرجعية رقم. # لمبالغ الأهمية النسبية المحتملة على أساس الدخل المتأتي من العمليات المستمرة، فضلا عن الإيرادات. وباستخدام تقديرنا المهني، قررنا أن نضع الأهمية النسبية عند ٥% من الأرباح قبل الضرائب، مضافاً إليها مكافآت الإدارة البالغة ٧٠,٠٠٠ يورو. كما تم أخذ أسس أخرى للأهمية النسبية مثل الإيرادات بالإعتبار، إلا أننا شعرنا بأن الأرباح قبل الضرائب كانت المبلغ الأكثر معنى في ما يتعلق بمستخدمي البيانات المالية.

ولهذه الفترة، تتمثل الخطة في استخدام ١٠,٠٠٠ يورو كأهمية نسبية. وقد تم مناقشة مفهوم الأهمية النسبية واستخدامها في عملية التدقيق بشكل عام مع العميل.

وباستخدام التقدير المهني وأنواع الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، تم تحديد أهمية الأداء عند ٧٥٠٠ يورو.

كما تم تحديد أهمية نسبية محددة لضرائب المبيعات المحلية المدفوعة عند ١٠٠٠ يورو كوننا مطالبين بتدقيق هذا المبلغ وإعداد تقرير بشأنه للحكومة المحلية.

انظر أيضا ورقة العمل ٦١٥ حول التحليل الكمي ....

أعده : ج. ف **تاريخ:** ٨ ديسمبر ٢٠X٢
راجعه: ل. ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

كومار وشركاه

(*مقتطف*)

تقييم الأهمية النسبية

المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية هم البنك والمالكين.

رقم الأهمية النسبية المستخدم في الفترة السابقة كان ٣٠٠٠ يورو.

وبالنظر إلى احتياجات المستخدمين، قررنا أن نضع الأهمية النسبية عند ١% من الأرباح. وبتقديرنا المهني، تقدم الأرباح أساساً أكثر استقرار للأهمية النسبية مقارنة بالأرباح قبل الضرائب. ولهذه الفترة، نخطط لاستخدام ٢٥٠٠ يورو كأهمية نسبية كلية. وقد تم مناقشة مفهوم الأهمية النسبية واستخدامها في عملية التدقيق بشكل عام مع العميل.

وباستخدام التقدير المهني وأنواع الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، تم تحديد أهمية الأداء عند ١٨٠٠ يورو.

مواضيع أخرى

أنظر ورقة العمل ٦١٥ حول ....

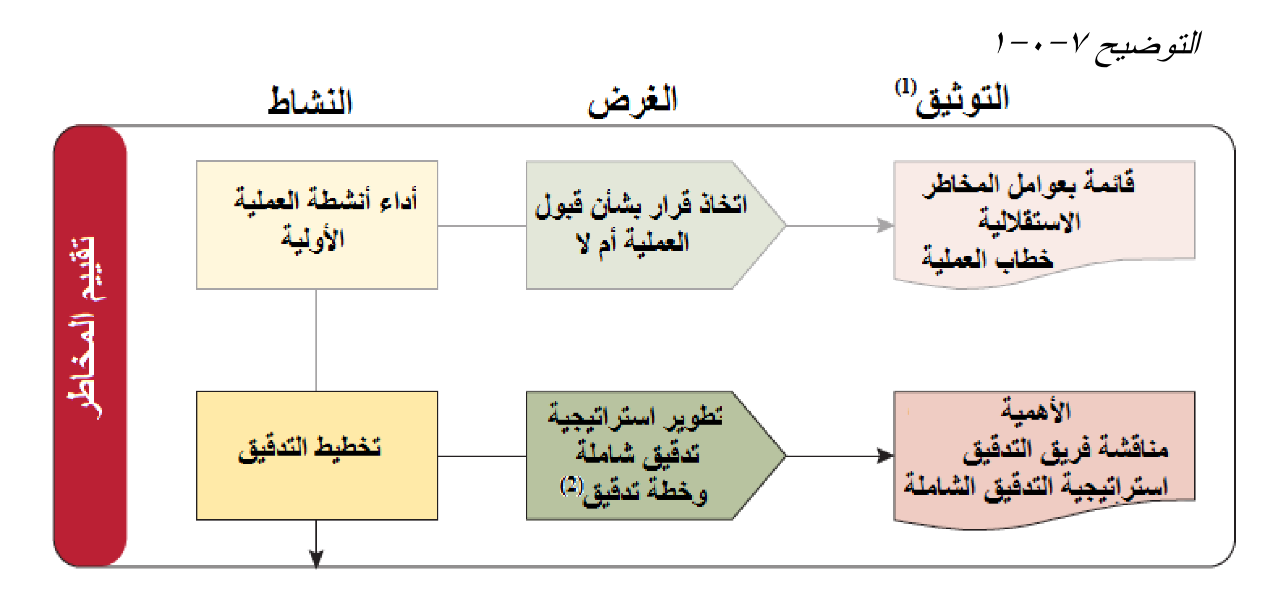
أعده : ج.ف **تاريخ:** ٨ ديسمبر ٢٠X٢

راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢

٧. معايير مناقشات فريق التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
غرض وطبيعة المناقشات المطلوبة داخل فريق التدقيق حول قابلية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية.	٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥

التوضيح ٧-٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٥	يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ إجراء مناقشات بين أعضاء فريق العملية وان يحدد شريك العملية المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لا يشاركون في المناقشات. كما يجب أن تركز المناقشات بشكل محدد على كيفية قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمنشأة بسبب الإحتيال وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الإحتيال. وتجري المناقشات دون إعتبار لمعتقدات أعضاء فريق العملية بان الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. (المرجع: الفقرات أ١٠-أ١١)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٤	يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق المتعلقة بفهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسبما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥:- (أ) القرارات الهامة التي تم التوصل لها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقابلية اشتمال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال؛ و (ب) المخاطر المحددة والمٌقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٠	يجب على شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق العملية مناقشة حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية وتطبيق إطار إعداد التقارير المطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على شريك العملية تحديد أي مسائل سيتم تبادلها مع أعضاء فريق العملية التي لم تتناولها المناقشة. (المرجع: الفقرات ١٤أ-١٦أ)

١.٧ لمحة عامة

ثمة عنصر حاسم في نجاح أي عملية تدقيق وهو التواصل الجيد بين أعضاء فريق التدقيق. ويبدأ التواصل مع تعيين أعضاء الفريق، ومن ثم ترتيب إجتماع الفريق للتخطيط للعملية، ويستمر بعد ذلك طوال العملية. ويتضمن التواصل الجيد الفوائد المنصوص عليها في التوضيح التالي.

التوضيح ١.٧-١

	الفوائد
الحاجة إلى التواصل الجيد بين أعضاء فريق التدقيق	**إنتاجية التدقيق** • سيكون لكل شخص في الفريق فهم للمنشأة التي يتم تدقيقها وإطار إعداد التقارير المالية المستخدم، وطبيعة دوره المحدد في التدقيق والتوقعات حول توقيت وآلية إنجاز العمل. • الحد من احتمالية التدقيق الزائد عن الحد أو الأقل من المطلوب.
	فعالية التدقيق • يتم تزويد الموظفين بنظرة ثاقبة حول العميل وتوقعات التدقيق مباشرة من كبار الموظفين مثل شريك العملية. • ستساعد مناقشات الفريق حول قابلية اشتمال البيانات المالية على أخطاء جوهرية في تحديد المخاطر التجارية (العمل) ومخاطر الإحتيال الواجب التصدي لها. • اتخاذ قرارات أفضل حول طبيعة وتوقيت ومدى مخاطر التقييم وإجراءات التدقيق الإضافية. • فتح خطوط الإتصال يساعد في ردود الفعل السريعة تجاه المعلومات الجديدة في مجالات مثل المعاملات/ الأحداث غير الاعتيادية والأطراف ذات العلاقة ومسائل إعداد التقارير.
	تطوير الموظفين • نقل أفضل الممارسات في مجال التدقيق من الشركاء للموظفين. • تشجيع الموظفين على طرح الأسئلة وإعادة النظر في فعالية الاستجابات في الفترة السابقة للمخاطر المٌقيمة.

يتطلب التواصل المستمر الفعال ما يلي:-

- المشاركة (والاهتمام الكامل) من جانب شريك العملية وكبار الموظفين؛ و
- إستعداد كبار الموظفين للاستماع إلى صغار الموظفين. وهذا يشمل فهم العملية من وجهة نظر صغار الموظفين وتشجيع طرحهم للأسئلة والاقتراحات، ومن ثم توفير التغذية الراجعة.

ويلخص التوضيح التالي ما ينبغي أخذه بالإعتبار ومناقشته في إتصالات فريق التدقيق.

التوضيح ٧.١-٢

إتصالات فريق التدقيق

أثناء وبعد التدقيق	الإجتماع التدقيقي للفريق	تعيين أعضاء الفريق وتحديد مهامهم
ناقش: - نتائج التدقيق وسير العمل والمسائل التي تم تحديدها - التغيرات في خطة التدقيق - المعلومات الجديدة - الأحداث/المعاملات غير الاعتيادية - الاقتراحات بشأن فترة التدقيق القادمة	**ناقش:** - الأهمية النسبية - الآراء المستندة إلى المعرفة بالمنشأة -المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال المحتملة - كيف ومتى تكون هناك قابلية للاخطاء الجوهرية - خطة التدقيق المتضمنة ل : من، ماذا، أين، متى - الإشراف والمراجعة	أنظر في: - المهارات والخبرات - الحاجة للخبراء - الحاجة لمراجع رقابة الجودة العملية

نقطة للتأمل

تعتبر مناقشات فريق التدقيق ذات أهمية لإجراء تدقيق فعال. تجنب إغراء الاندفاع في الأجندة بسبب الضغوط الزمنية الأخرى، فهذه المناقشات تساهم في مناقشة مخاطر التدقيق، ووضع سيناريوهات الإحتيال وصياغة الاستجابات المحتملة. كما أنها توفر الفرصة للموظفين لمعرفة المزيد عن الأعمال التجارية للمنشأة، وما هو متوقع منهم عند التدقيق. ويمكن أيضا تشجيع الموظفين على طرح أفكارهم حول كيفية تحسين عملية التدقيق.

٧.٢ *الإجتماع التخطيطي لفريق التدقيق*

في عمليات التدقيق الواسعة، ينبغي ترتيب إجتماع تخطيطي في وقت مبكر قبل بدء العمل الميداني. وهذا سيوفر الوقت اللازم لإعداد خطة التدقيق المفصلة أو إجراء تغييرات عليها. أما في عمليات التدقيق الصغيرة يمكن تحقيق التخطيط الأفضل من خلال مناقشات موجزة مع بداية عملية التدقيق.

وينبغي تشجيع أعضاء الفريق على القدوم للإجتماع حاملين معهم عقلية متسائلة، وعلى أهبة الاستعداد للمشاركة وتبادل المعلومات مع موقف من التشكك المهني. وينبغي عليهم الوضع جانبا أي معتقدات بأن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. وينبغي أن يتأثر نطاق النقاش بالأدوار والخبرات والمعلومات اللازمة لأعضاء فريق العملية.

ويبين التوضيح الوارد أدناه المجالات الثلاثة الرئيسية الواجب تناولها.

التوضيح ٧.٢-١

المجالات الرئيسية الواجب تناولها	الغرض: توفير مناقشة مفتوحة
تبادل الآراء حول المنشأة، مثل الأشخاص والعمليات والأهداف	**المنشأة** • التاريخ والأهداف التجارية. • الثقافة الشركاتية. • التغييرات في العمليات والموظفين والنظم. • تطبيق إطار إعداد التقارير المطبق على حقائق وظروف الشركة. **الإدارة** • طبيعة/ هيكل المنشأة والإدارة. • الموقف تجاه الرقابة الداخلية. • محفزات ارتكاب الإحتيال. • تغييرات ليس لها تفسير في السلوك أو النمط المعيشي للموظفين الرئيسيين. • إي مؤشر على تحيز الإدارة. **عوامل المخاطر المعروفة** • الخبرة من عمليات التدقيق السابقة. • عوامل المخاطر التجارية الهامة. • الفرصة لارتكاب الإحتيال.

المجالات الرئيسية الواجب تناولها	الغرض: العصف الذهني للأفكار ومنهجيات التدقيق الممكنة
العصف الذهني	**احتمالية الخطأ والإحتيال** • ما هي مجالات البيانات المالية التي لها قابلية للأخطاء الجوهرية (الخطأ أو الإحتيال)؟ وهذه الخطوة شرط في جميع عمليات التدقيق. • كيف يمكن للإدارة ارتكاب الإحتيال وإخفاؤه عند إعداد التقارير المالية؟ قد يكون من المفيد وضع سيناريوهات مختلفة للإحتيال، أو حيث يكون ممكنا، الاستعانة بخدمات محاسب قضائي. وأنظر في قيود دفتر اليومية، وتحيز الإدارة في التقديرات/ الأحكام والتغيرات في السياسات المحاسبية..الخ. • كيف يمكن إساءة استخدام الأصول لأغراض شخصية؟ • هل هناك محفزات غير أنانية (مثل الحفاظ على مصدر تمويل لمنشأة غير ربحية) للتلاعب بالبيانات المالية؟ **الاستجابة للمخاطر** • ما هي إجراءات/ منهجيات التدقيق التي يمكن أخذها بالإعتبار للاستجابة للمخاطر التي تم تحديدها أعلاه؟ • أنظر في ما إذا كان سيتم إدراج عنصر عدم القدرة على التنبؤ في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتعين القيام بها.

المجالات الرئيسية الواجب تناولها	الغرض: توفير التوجيه
تخطيط التدقيق	**المجالات المحددة التي ينبغي تناولها:-** تأكد من أن المتطلبات المحددة في معايير التدقيق الدولية وذات العلاقة بالتدقيق قد تم تناولها في خطة التدقيق. وتشمل معايير التدقيق الدولية المتضمنة لإجراءات محددة يتعين القيام بها ما يلي:- معيار التدقيق الدولي٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية ".* معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ *"إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية "* معيار التدقيق الدولي٥٤٠ *"تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة "* معيار التدقيق الدولي٥٥٠ *" الأطراف ذات العلاقة "* معيار التدقيق الدولي٦٠٠ *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"* قم بتوفير التوجيه لفريق التدقيق:- • تحديد مستويات الأهمية النسبية. • تعيين الأدوار والمسؤوليات. • تزويد الموظفين بلمحة عامة عن أقسام التدقيق التي يتولون مسؤولية إنهائها. وتناول النهج المطلوب والإعتبارات الخاصة والتوقيت والتوثيق المطلوب ومدى المراقبة المطلوبة ومراجعة الملفات وأي توقعات أخرى. • التأكيد على أهمية الحفاظ على التشكك المهني خلال عملية التدقيق.

ملاحظة: إذا لم يتمكن الأعضاء من غير الرئيسيين في فريق التدقيق من حضور الإجتماع (أو لم يتلقوا دعوة لحضوره)، ينبغي على شريك العملية تحديد أي المسائل الناشئة التي سيتم إبلاغهم بها.

نقطة للتأمل

قم بالتأكيد على أهمية بقاء الموظفين في حالة تأهب تحسبا لمؤشرات خيانة الأمانة، ولكن كن حذراً أيضاً من القفز إلى أي استنتاجات، وخاصة عند مناقشة النتائج مع إدارة أو موظفي المنشأة.

وأعمل على الإشارة للظروف الممكنة (المؤشرات الخطيرة) التي إذا واجهتها قد تشير إلى توفر إمكانية الإحتيال.

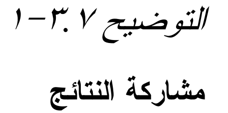
وبشكل عام يتم اكتشاف الإحتيال بواسطة تحديد أنماط واستثناءات وشذوذ في المعاملات والأحداث. فعلى سبيل المثال، فإن وجود مطالبة زائفة في حساب النفقات قد لا يكون جوهري في البيانات المالية بحد ذاته، ولكن يمكن أن يكون مؤشراً على مشكلة أكبر من ذلك بكثير مثل عدم نزاهة الإدارة.

٣.٧ الإتصالات أثناء وعند الإنتهاء من التدقيق

سيكون لكل عضو من أعضاء فريق التدقيق وجهة نظر مختلفة قليلا عن المنشأة. وقد لا تكون بعض المعلومات التي تم جمعها من جانب عضو معين في الفريق ذات معنى حتى ما لم يتم دمجها مع المعلومات التي حصل عليها أعضاء الفريق الآخرين. وهذا صحيح بالأخص فيما يتعلق بالإحتيال، حيث أن تحديد الأجزاء الصغيرة من الأنماط والشذوذ والاستثناءات هو الذي يؤدي لكشف الإحتيال في نهاية المطاف.

والتشبيه البسيط لهذا الأمر هو لغز الأحجية، حيث كل جزء لوحده لا يساعد الشخص في رؤية الصورة بأكملها، وفقط عندما يتم وضع جميع القطع مع بعضها الأخر يمكن مشاهدة تلك الصورة الكبيرة. وينطبق الشيء نفسه في التدقيق حيث لا يمكن رؤية الصورة الكبيرة إلا عندما يجري تقاسم المعرفة/ النتائج الفردية التي توصل إليها كل مدقق مع الفريق. وهذا التشبيه مبين في التوضيح التالي:-

التوضيح ٣.٧-١



مشاركة النتائج



تحتاج مناقشات الفريق أن لا تقتصر على الإجتماع التخطيطي فقط. وينبغي تشجيع أعضاء فريق التدقيق على التواصل وتبادل المعلومات التي يحصلون عليها أثناء التدقيق بشأن أي مسائل ذات علاقة، وخاصة عندما تؤثر على تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق المقررة.

نقطة للتأمل

عقد إجتماعات لاستخلاص المعلومات في الأوقات الإستراتيجية من عملية التدقيق.

بالإضافة إلى مناقشات تخطيط التدقيق في بداية العملية، قد يكون من المفيد (ولكن ليس من المطلوب) لفريق التدقيق مهما كان صغيراً الإجتماع (أو الترتيب لمكالمة جماعية عبر الهاتف) ومناقشة نتائج التدقيق بعد مراحل التدقيق التالية.

تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية

لا تحتاج جلسات استخلاص المعلومات هذه إلى أن تكون رسمية أو طويلة، لكنها تُمكن أعضاء فريق التدقيق من الإبلاغ شفهياً عن النتائج التي توصلوا إليها، والإستثناءات التي اكتشفوها والمخاوف التي لاحظوها. كما يمكنهم الإبلاغ عن أي مسائل (مهما كانت صغيرة) التي بدت غريبة أو غير منطقية. وغالبا ما تكون الأمور الصغيرة، عند جمعها مع المعلومات التي تم الحصول عليها من أعضاء الفريق الآخرين، مؤشر إلى عوامل مخاطر محتمله (مثل الإحتيال) التي قد تتطلب القيام بمزيد من العمل. وحتى عندما يضم فريق التدقيق شخصين فقط، يمكن لهذه الإجتماعات أن تسفر عن نتائج هامة.

الإنتهاء من التدقيق

بمجرد الإنتهاء من التدقيق السابق، يكون الإغراء دائماً هو المضي قدماً وبدء عملية التدقيق اللاحقة. ونتيجة لذلك يمكن أن تضيع الكثير من المعرفة التي يمكن أن تكون مفيدة لأداء عملية التدقيق اللاحقة. ويمكن من خلال إجتماع قصير أو مكالمة جماعية عبر الهاتف بعد كل عملية تدقيق الحصول على معلومات من فريق التدقيق وتحديد ما يمكن تحسينه. ويشمل ذلك تحديد:-

- مجالات التدقيق التي قد تتطلب مزيداً أو قليلاً من الإهتمام في المستقبل؛
- أي نتائج أخرى غير متوقعة أو معاملات غير إعتيادية أو ضغوط مالية على الموظفين والتي قد تكون مؤشرا على الإحتيال أو محفزة لإرتكابه؛
- أي تغييرات مقررة من شأنها أن تؤثر على العمليات المستقبلية مثل تغييرات الموظفين الرئيسيين أو تمويل جديد أو امتلاك، أو منتجات أو خدمات جديدة أو إدخال نظام جديد للمحاسبة أو أي تغييرات أخرى بأنظمة الرقابة الداخلية؛ و
- المجالات التي يمكن للمنشأة من خلالها تقديم مساعدة إضافية مثل تحليل بعض نواحي البيانات المالية،
- حيثما وُجِدت عوامل مخاطرة هامة، يمكن للإجتماع أيضا تناول ما إذا كانت الشركة ترغب بالاستمرار مع العميل في الفترة التالية. فإذا استقالت الشركة مباشرة بعد عملية التدقيق، تكون الأسباب ماثلة في أذهان الجميع، وهذا من شأنه أن يوفر للكيان وقت أكثر للعثور على مدقق آخر.

وفي الجلسة الأولى للتخطيط، يمكن جدولة وقت وتاريخ جلسات إستخلاص المعلومات هذه.

٤.٧ دراسات الحالة- مناقشات فريق التدقيق

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

وقد يكون من المفيد تعميم أحدث البيانات المالية، وقائمة بالمخاطر المُقيمة من الفترات السابقة (أو الفترة الحالية إذا كانت محدثة) واستجابة التدقيق على أعضاء الفريق قبل الإجتماع. أما خلال الإجتماع، فيتم التأكيد على ضرورة التشكك المهني، والحاجة إلى الإبلاغ الفوري عن أي حالات مشبوهة أو إشارات تحذير محتملة للإحتيال.

ويمكن أن يتم التوثيق على شكل أجندة معيارية أو مذكرة للحفظ في ملف.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

تاريخ الإجتماع: ٨ ديسمبر ٢٠X٢

بند الأجندة	محضر الإجتماع
١. الأهمية النسبية وأرصدة الحسابات الهامة.	*رفع الأهمية النسبية الكلية إلى ١٠,٠٠٠ يورو استناداً إلى النمو في الربحية والمبيعات، ورفع أهمية الأداء إلى ٧,٥٠٠ يورو.*
٢. التوقيت والتواريخ الرئيسية وتوفر موظفي العميل.	*المصادقة على ملائمة توقيت الفترة السابقة، وأن طلباتنا معقولة للحصول على مساعدة من الإدارة في إعداد جداول معينة.*
٣. ماذا يمكننا تعلمه من التجربة السابقة مثل المسائل/ الأحداث التي سببت التأخير، والمجالات التي حصلت على تدقيق أقل/أكثر من المطلوب.	*الرقابة الداخلية على المخزون كانت ضعيفة في السنة الماضية وتسببت في مزيد من العمل. وقد أشار العميل إلى هذا الأمر ستتم معالجته قبل نهاية هذه الفترة.*
٤. أي مخاوف جديدة حول نزاهة الإدارة أو التقاضي...الخ؟	*أنظر قصاصة الصحيفة المتعلقة بـــ (بارفين). وهذا يمكن أن لا يؤثر على عملنا ولكن يجب اتخاذ الحيطة والحذر.*
٥. تغيرات هذه الفترة المتعلقة بالعمليات التجارية و/أو الوضع المادي وأنظمة الصناعة والسياسات المحاسبية والأشخاص.	*تصل مبيعات الانترنت لحوالي ١٢% من إجمالي المبيعات. وهناك أيضا خطط للنمو الكبير. وهذا يشكل ضغطاً على الموارد النقدية والرقابة الداخلية ونظم التشغيل، في حين يضيف الانكماش الاقتصادي الحالي مزيداً من الضغط على المنشأة للحفاظ على مستوى المبيعات برغم الانخفاض في الطلب وأسعار البيع.*
٦. قابلية البيانات المالية للإحتيال. ما هي الطرق الممكنة للمنشأة لتجنب الإحتيال؟ ضع بعض السيناريوهات المحتملة، ثم خطط للإجراءات التي من شأنها أن تؤكد أو تدحض أي شكوك.	*تحيز وتجاوز الإدارة لتجنب الالتزام الضريبي ممكن. وتقديرات الإدارة والقيود اليومية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قابلة للتلاعب. وأيضا، أرجان (كبير موظفي المبيعات) يعيش حياة مترفة، وينبغي أن ننظر أيضا في حسابات المكافآت وإيرادات المبيعات.*
٧. المخاطر الهامة التي تتطلب اهتمام خاص؟	*التخلف عن العهود البنكية. ويقول سوراج أنه سيراجع شروط التفاوض مع البنك لهذه الفترة لتوفير بعض المرونة.*
٨. استجابات التدقيق المناسبة للمخاطر التي تم تحديدها.	*تم مراجعة خطة التدقيق المفصلة ببعض من التفصيل مع الموظف المسؤول وتم تحديد عدد من جوانب الكفاءة.*
٩. النظر في الحاجة لمهارات أو استشارات متخصصة، واختبار أنظمة الرقابة الداخلية على الإجراءات الجوهرية والحاجة للتعريف بعدم القدرة على التنبؤ في بعض اختبارات التدقيق، والعمل الذي يمكن إكماله من جانب العميل.	*متخصص في تكنولوجيا المعلومات للإشراف على المبيعات وأنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات بشكل عام. وجدولة زيارة في ديسمبر لهذه الفترة.*
١٠. أدوار فريق التدقيق وتنظيم المواعيد ومراجعات الملفات.	*تم تحديث خطط التدقيق المفصلة والكلية.*
أعده: ج.ف **تاريخ:** ٨ ديسمبر ٢٠X٢ **راجعه:** ل.ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢	

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مذكرة إلى ملف: كومار وشركاه
بتاريخ ٨ ديسمبر، ٢٠X٢ أجتمع فريق التدقيق (شريك العملية وكبار الموظفين) لتخطيط عملية التدقيق لكومار وشركاه.

وقد ناقشنا ما يلي:-

- خفض الأهمية النسبية الكلية إلى ٢٥٠٠ يورو على أساس التراجع في الربحية والمبيعات، كما تم تحديد أهمية الأداء عند ١٨٠٠ يورو.
- تحول تركيز راج في الآونة الأخيرة على المسائل العائلية الشخصية. وقد لا يكون بالإمكان تدقيق عمل المحاسب على نحو كاف، وهذا يترك روبي تتولى زمام السيطرة على الأرقام الواردة في التقارير، وأي أخطاء متعمدة أو غير مقصودة قد تمر دون أن يتم كشفها. لذا ينبغي أن يعامل هذا في عملية التدقيق على أنه من مخاطر الإحتيال الهامة.
- قد يحدث هناك تحيز للإدارة أو تجاوزها لتجنب الالتزام الضريبي أو يحدث خرق للعهود البنكية. وتقليديا كانت تقديرات الإدارة محافظة، لذا تم تذكير فريق التدقيق أن يكون متيقظاً لأي شيء يظهر غير اعتيادي.
- سنولي عناية فائقة للمعاملات وأسعار المنتجات مع الأطراف ذات العلاقة، ديفتا.

خطة التدقيق:

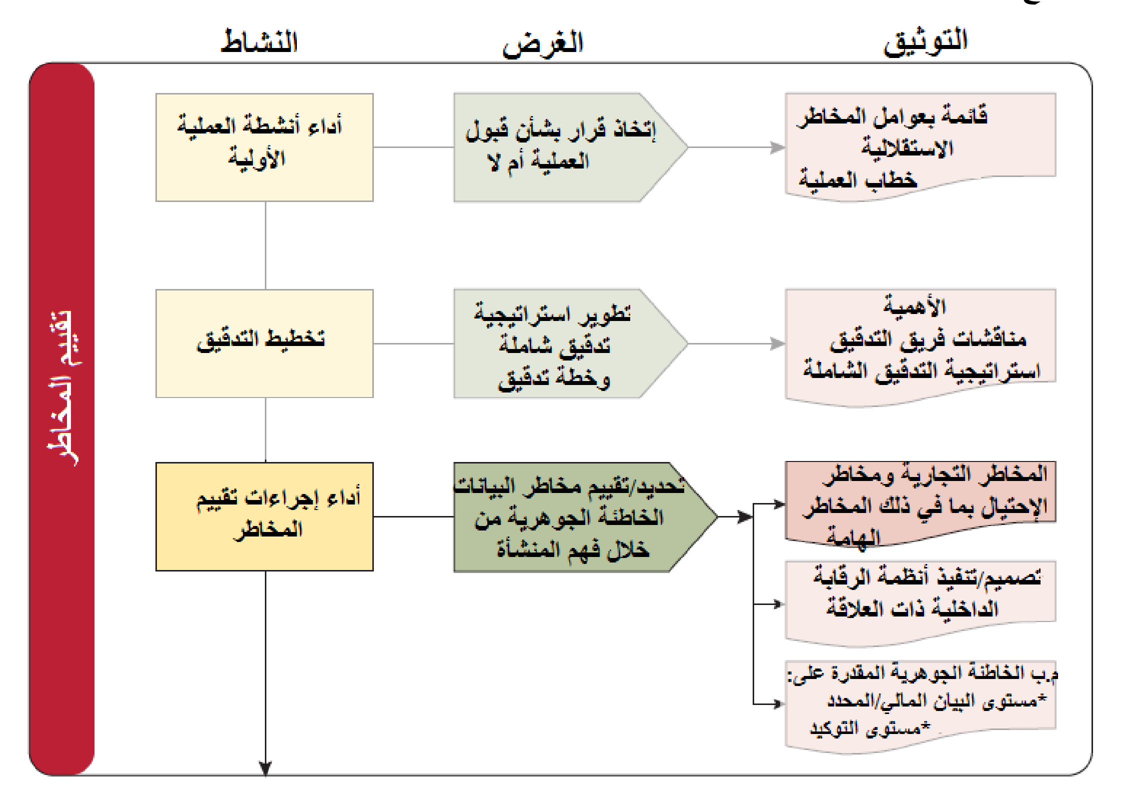
- المصادقة على ملائمة توقيت الفترة السابقة، وسنطلب المساعدة مرة أخرى من الإدارة في إعداد جداول معينة. ومع ذلك، بما أن كومار وشركاه واجهت صعوبة في تأمين الجداول لنا في الفترة السابقة، سنمضي بعض الوقت مبكراً مع روبي هذه الفترة ونقدم لها عينات جداول للتأكد من فهمها لما هو مطلوب ولتواريخ الاستحقاق المطلوبة.
- جرى استعراض خطة التدقيق المفصلة بشيء من التفصيل، كما تم توسيع نطاق الإجراءات في بعض المجالات استنادا إلى المخاطر المٌقيمة، وحذف عدد من الإجراءات الأخرى في المجالات التي كانت المخاطر المٌقيمة فيها منخفضة.
- قررنا أنه سيكون أكثر فعالية تنفيذ الإجراءات الجوهرية مما لو أجرينا إختبارات لأنظمة الرقابة، كما أنه لا توجد توكيدات أن الإجراءات الجوهرية وحدها لن توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة.

أعده: ج.ف **تاريخ:** ٨ ديسمبر ٢٠X٢
راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢

٨. المخاطر المتأصلة- تحديد

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
كيفية تحديد المخاطر الجوهرية في البيانات المالية.	٢٤٠، ٣١٥

التوضيح ٨.٠-١



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٠	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الإحتيال؛ (ب) الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقدر للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة؛ و (ج) الإستجابة بشكل مناسب للإحتيال أو الإحتيال المشتبه به المحدد خلال التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣	إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس وتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المُقيمة للأخطاء الجوهرية.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٣	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (ن) مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية- مخاطرة أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية قبل إجراء عملية التدقيق. ويتألف ذلك من عنصرين موضحين كالأتي عند مستوى التوكيد:- (١) مخاطر متأصلة- قابلية تعرض توكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهرياً، إما منفردا أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أية أنظمة رقابة ذات علاقة. (٢) مخاطر الرقابة- مخاطرة تتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية التوكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، والذي قد يكون خطأ جوهرياً، إما منفردا أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى، لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من جانب الرقابة الداخلية للمنشأة.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١١	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) الإحتيال- هو فعل مقصود من جانب واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء للخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية. (ب) عوامل مخاطرة الإحتيال- الأحداث أو الظروف التي تشير إلى دافع ما أو ممارسة ضغط معين لارتكاب الإحتيال أو إتاحة فرصة لارتكاب الإحتيال.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٢	وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠، يجب على المدقق أن يتخذ التشكك المهني أثناء التدقيق، مدركا احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال، بالرغم من خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة وأولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرات ٧أ-٨أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٣	ما لم يكن لدى المدقق سبباً للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقية. لكن إذا تسببت ظروف تم تحديدها أثناء عملية التدقيق في أن يعتقد المدقق بأن وثيقة ما ليست صحيحة أو أن شروطاً في المستند قد تم تعديلها لكن لم يتم الإفصاح عنها إلى المدقق، فإنه ينبغي على المدقق إجراء المزيد من التحقيقات (المرجع: الفقرة ٩أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٥	يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ إجراء مناقشات بين أعضاء فريق العملية وان يحدد شريك العملية المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لا يشاركون في المناقشات. كما يجب أن تركز المناقشات بشكل محدد على كيفية قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمنشأة بسبب الإحتيال وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الإحتيال. وتجري المناقشات دون اعتبار لمعتقدات أعضاء فريق العملية بان الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. (المرجع: الفقرات ١٠أ-١١أ)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٧	يجب على المدقق الاستعلام من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:- (أ) تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها؛ (المرجع: الفقرات ١٢أ-١٣أ) (ب) أسلوب الإدارة في التحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة، بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة إحتيال؛ (المرجع: الفقرة ١٤أ). (ج) اتصال الإدارة، إن وجد، مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الإحتيال في المنشأة أو الإستجابة لها؛ و (د) اتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٨	يجب على المدقق الاستعلام من الإدارة والآخرين داخل المنشأة حسبما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة. (المرجع: الفقرات ١٥أ-١٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٢	ينبغي أن يُقيم المدقق ما إذا كانت العلاقات غير الاعتيادية أو غير المتوقعة التي تم تحديدها في أداء الإجراءات التحليلية، بما في ذلك المرتبطة بحساب الإيرادات، تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٣	ينبغي أن ينظر المدقق فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي يحصل عليها تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ٢٢أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٤	ينبغي على المدقق أن يُقيم فيما إذا كانت المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المنفذة تشير إلى وجود واحد أو أكثر من مخاطر الإحتيال. وفي حين قد لا تشير عوامل مخاطر الإحتيال بالضرورة إلى وجود إحتيال، إلا أنها كثيرا ما كانت توجد ضمن الظروف التي تحدث فيها عمليات الإحتيال ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ٢٣أ-٢٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٤	يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق المتعلقة بفهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسبما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥:- (أ) القرارات الهامة التي تم التوصل لها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقابلية اشتمال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال؛ و (ب) المخاطر المحددة والمُقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١١	يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:- (أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية، بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرات ١٧أ-٢٢أ). (ب) طبيعة المنشاة، بما في ذلك:- (١) عملياتها؛ (٢) ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛ (٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة؛ و (٤) طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها، ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٢٣أ-٢٧أ). (ج) اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب أن يُقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب.(المرجع: الفقرة ٢٨أ). (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة:٢٩أ-٣٥أ) (ه) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. (المرجع: الفقرة:٣٦أ-٤١أ)

١.٨ لمحة عامة

يعتبر تحديد المخاطر هو الأساس في التدقيق. وهو يقوم على إجراءات المدقق لفهم المنشأة وبيئتها ويشكل جزءا لا يتجزأ منها. ودون فهم سليم للمنشأة، قد تغيب عن مدقق حسابات بعض عوامل المخاطر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت مبيعات العميل في ازدياد، سيكون من المهم لمدقق الحسابات أن يعرف أن مبيعات الصناعة ككل كانت في الواقع تواجه انخفاض حاد.

والهدف من مرحلة تقييم المخاطر هو تحديد مصادر الخطر، وبعد ذلك تقييم ما إذا كان يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. وهذا يوفر للمدقق المعلومات اللازمة لتوجيه جهود التدقيق نحو المجالات التي تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية فيها عالية، وبعيدا عن المجالات ذات المخاطر الأقل.

ويتكون تقييم المخاطر من جزئين مختلفين:-

- تحديد المخاطر (طرح سؤال "ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ")؛ و
- تقييم المخاطر (تحديد أهمية كل واحد من المخاطر).

ويتناول المجلد ٢، الفصل ٩ تقييم المخاطر، في حين يبين التوضيح أدناه تحديد المخاطر.

التوضيح ١.٨-١



نقطة للتأمل

أولاً، حدد المخاطر

لا يمكنك تقييم مخاطر لم يسبق تحديدها أولاً. تجنب إغراء الافتراض أنه بسبب كون المنشاة صغيرة لن يكون هناك مخاطر ذات علاقة، أو أن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ستكون نفسها للفترة السابقة. قد توجد مخاطر جديدة الآن، وطبيعة/ أهمية بعض المخاطر التي تم تحديدها سابقا قد تكون تغيرت.

بعد عملية التدقيق الأولى، ركز على ما قد تغير عن الفترة السابقة

بعد عملية التدقيق الأولى، ركز على ما قد تغير في كل من مصادر خطر الستة (أنظر التوضيح ٨,٤-١) عوضا عن البدء من جديد. وهذا سيوفر الوقت ويركز الاهتمام على طبيعة وأثر المخاطر الجديدة التي قد تكون موجودة الآن، والتعديلات على المخاطر التي تم تحديدها سابقاً.

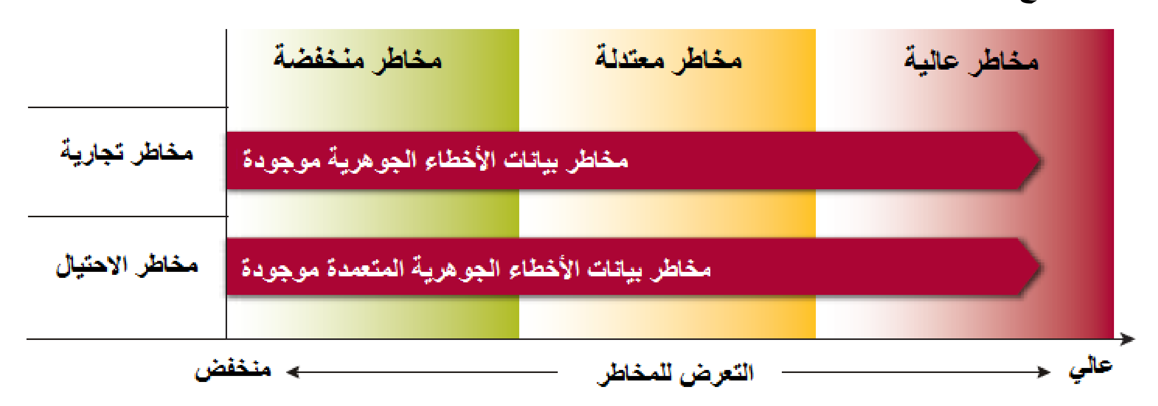
٢.٨ أنواع المخاطر

هناك نوعان من التصنيفات الرئيسية للمخاطر:-

- المخاطر التجارية (مخاطر العمل)؛ و
- مخاطر الإحتيال.

والفرق بين المخاطر التجارية (العمل) ومخاطر الإحتيال هو أن الأخيرة تكون ناتجة من إجراءات متعمدة يقوم بها الشخص. ويتبين هذا في التوضيح التالي.

التوضيح ٢.٨-١



ملاحظة: في كثير من الحالات، يمكن أن تكون المخاطر تجارية وإحتيال في آن واحد. وعلى سبيل المثال، فإن إدخال نظام محاسبي جديد يخلق حالة من عدم اليقين (يمكن أن يرتكب الموظفين أخطاء خلال تعلمهم للنظام الجديد) ويمكن أن يصنف على أنه من المخاطر التجارية. ومع ذلك، يمكن أن يصنف أيضا على أنه من مخاطر الإحتيال، وذلك لأن شخص ما يمكن أن يستغل حالة عدم اليقين لاختلاس الأصول أو التلاعب في البيانات المالية.

المخاطر التجارية (مخاطر العمل)

يشمل مصطلح "المخاطر التجارية" أكثر من مجرد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. وتنجم المخاطر التجارية عن الشروط والأحداث والظروف والإجراءات الهامة أو الامتناع عن الإجراءات، مما قد يؤثر سلبا على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها. ويمكن لهذا الأمر أن يشمل أيضا تحديد الأهداف والاستراتيجيات غير المناسبة.

وتشتمل المخاطر التجارية أيضا على الأحداث التي تنشأ عن التغيير أو التعقيد أو الإخفاق في إدراك ضرورة التغيير. وقد ينشأ التغيير على سبيل المثال من:-

- تطوير منتجات جديدة قد تفشل؛
- عدم ملائمة السوق، حتى لو جرى تطوير المنتجات الجديدة بنجاح؛ أو
- عيوب في المنتجات قد تؤدي إلى إلتزامات وأضرار تلحق بسمعة المنشأة.

مخاطر الإحتيال

تتعلق مخاطر الإحتيال بالأحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود دافع أو ممارسة ضغط لارتكاب الإحتيال أو توفير الفرصة لارتكابه.

ويساهم فهم المدقق لعوامل المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال في زيادة احتمال تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. ومع ذلك، لا تقع على كاهل المدقق أدنى مسؤولية لتحديد أو تقييم جميع المخاطر التجارية المحتملة.

٣.٨ مصادر المعلومات عن المنشأة

الخطوة الأولى في عملية تقييم المخاطر هي جمع (أو تحديث) أكبر قدر ممكن من المعلومات ذات العلاقة بالمنشأة. وتوفر هذه المعلومات إطارا مرجعيا هاما لتحديد وتقييم عوامل المخاطر المحتملة.

ويمكن الحصول على معلومات حول المنشأة وبيئتها من المصادر الداخلية والخارجية على حد سواء. وفي كثير من الحالات يبدأ المدقق أولا بالمصادر الداخلية للمعلومات. ويمكن بعد التحقق من هذه المعلومات لمقارنة اتساقها مع المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل بيانات النقابات العمالية والبيانات حول الظروف الإقتصادية العامة، والتي يمكن الحصول عليها في كثير من الأحيان من الإنترنت. ويبين التوضيح التالي بعض المصادر المحتملة للمعلومات المتاحة.

التوضيح ٣.٨-١

	المصادر الخارجية	المصادر الداخلية
المعلومات المالية	المعلومات على الانترنت معلومات الصناعة الذكاء التنافسي وكالات التصنيف الائتماني الدائنين الوكالات الحكومية الإعلام وأطراف خارجية أخرى	البيانات المالية الميزانيات التقارير مقاييس الأداء ردبات الضريبة السياسات المحاسبية المستخدمة الأحكام والتقديرات
المعلومات غير المالية	المعلومات على الإنترنت بيانات النقابات العمالية توقعات الصناعة الوكالات الحكومية مقالات وسائل الإعلام	الرؤية والقيم والأهداف والاستراتيجيات الهيكل التنظيمي الوصف الوظيفي ملفات الموارد البشرية مؤشرات الأداء أدلة السياسات والإجراءات

نقطة للتأمل

أحد مصادر المعلومات الكبيرة الذي غالبا ما يتم تجاهله هو ملف أوراق عمل المدقق من عمليات التدقيق السابقة، والذي غالبا ما يحتوي على أمور قيمة عن مسائل مثل:-

- اعتبارات أو مسائل للتصدي لها في تخطيط التدقيق للفترة الحالية؛
- التقييم ومصادر التعديلات الممكنة والأخطاء غير المصححة؛
- المجالات التي توجد فيها خلافات متكررة مثل الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية؛
- المجالات التي تبدو فيها قابلية للخطأ؛ و
- المسائل التي أثيرت في اتصالات المدقق مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

ويمكن استخدام المعلومات من إجراءات تقييم المخاطر التي أجريت قبل قبول العملية أو الاستمرار بها كجزء من فهم فريق التدقيق للمنشأة.

٤.٨ إجراءات تقييم المخاطر

استنادا إلى المعلومات التي تم الحصول عليها حول المنشاة، فإن المدقق الآن في موقع يُمكنه من وضع إجراءات تقييم المخاطر التي تمت مناقشتها في المجلد ١، الفصل ٨. وسيتم تصميم إجراءات تقييم المخاطر هذه للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها وتوثيقه، بما في ذلك الرقابة الداخلية.

ونطاق الفهم المطلوب من جانب المدقق لتحديد المخاطر مشمول في ستة مجالات رئيسية على النحو التالي:

٨.٤–١

أ. العوامل الخارجية	طبيعة الصناعة البيئة التنظيمية إطار إعداد التقارير
ب. طبيعة المنشأة	العمليات والموظفين الرئيسيين الملكية والحوكمة الإستثمار والهيكل والتمويل
ج. السياسات المحاسبية	الإختيار والتطبيق أسباب التغيير الملائمة للمنشأة
د. أهداف واستراتيجيات المنشأة	خطط واستراتيجيات العمل التأثيرات المالية والمخاطر المشمولة
ه. قياس/مراجعة الأداء المالي	ما الذي جرى قياسه من يراجع النتائج المالية
و. الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالمنشأة	العمليات وأنظمة الرقابة ذات العلاقة لتخفيف المخاطر على مستوى المنشأة وعلى مستوى المعاملات

وكفاية المعلومات (عمق الفهم) المطلوبة من جانب المدقق هي مسألة تقدير مهني. وهي أقل من تلك التي تمتلكها الإدارة لأغراض إدارة المنشأة. وقد تمت مناقشة القسم الأخير ("و" في التوضيح السابق أعلاه) والذي يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق، في المجلد ١، الفصل ٥، والمجلد ٢، الفصول ٤ و ١١ و ١٢.

ويتضمن الحصول على فهم لطبيعة المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، عدد من الفوائد على موضحة النحو المبين أدناه.

التوضيح ٨.٤-٢

توفر إطار مرجعي	
الفوائد المتأتية من فهم المنشأة	**تحديد المخاطر ووضع الاستجابات** • إصدار الأحكام حول تقييمات المخاطر. • وضع الاستجابات المناسبة لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تحديدها. • تحديد الأهمية النسبية (أنظر المجلد ٢، الفصل ٦). • وضع التوقعات اللازمة لأداء الإجراءات التحليلية. • تصميم/ أداء إجراءات تدقيق إضافية لخفض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. • تقييم كفاية/ ملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها (مثل مدى ملائمة الافتراضات المستخدمة وإقرارات الإدارة الخطية والشفهية). **مراجعة البيانات المالية** • تقييم اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية. • النظر في كفاية إفصاحات البيانات المالية. • تحديد مجالات التدقيق ذات الاعتبارات الخاصة (مثل معاملات الأطراف ذات العلاقة، الترتيبات التعاقدية غير الاعتيادية أو المعقدة، المنشأة المستمرة أو المعاملات غير الإعتيادية).

نقطة للتأمل

إن الحصول على فهم للمنشأة ليس مهمة منفصلة يمكن استكمالها في وقت مبكر من عملية التدقيق ثم وضعها جانباً. ومن المهم استمرار التعلم حول المنشاة في أثناء عملية التدقيق بأكملها، والبقاء في حالة تأهب تحسبا لعوامل المخاطر التي لم يتم تحديدها سابقا أو حيث يحتاج التقييم الأصلي للمخاطر إلى تعديل.

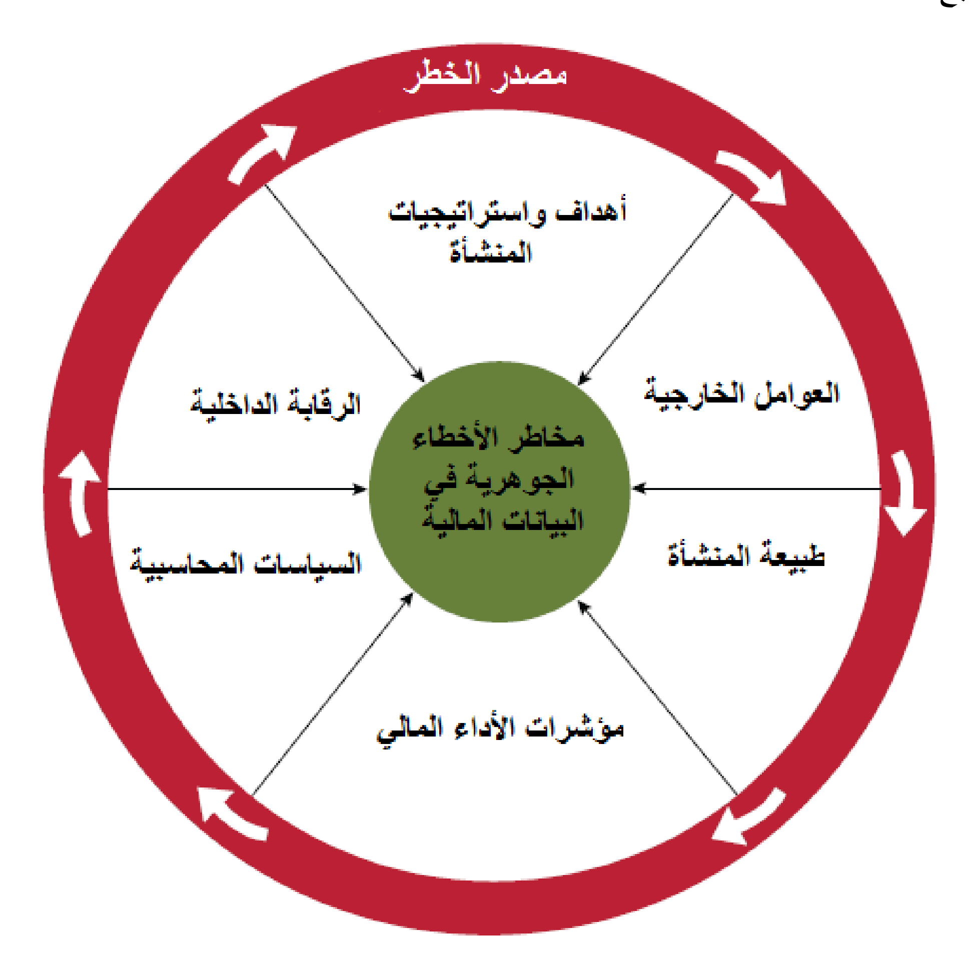
٥.٨ مصادر المخاطر

إن الأخطاء والإحتيال في البيانات المالية ناجمين عن عوامل المخاطر التي يكون منبعها واحدة أو أكثر من المجالات الستة المطلوبة لفهم المنشأة (انظر التوضيح ٨.٤-١).

وأحد الأمثلة على ذلك قد يكون ضريبة جديدة ومعقدة يجري فرضها على المنشأة بحيث تشكل إحدى عوامل المخاطر الخارجية. وتتجلى مخاطر الأخطاء في البيانات المالية بالتفسير الخاطئ للقانون الجديد، مما يؤدي إلى احتساب غير صحيح للضريبة المستحقة والمبلغ المستحق. ولاحظ أن مصدر (أو سبب) المخاطرة هو الضريبة الجديدة التي تؤثر على المنشأة وليس الخطأ في احتسابها والذي هو أثر عامل المخاطرة. ونتيجة للضريبة الجديدة، تزداد مخاطرة الخطأ في الاحتساب.

ويبين التوضيح التالي المجالات الستة المطلوبة للفهم باعتبارها المصادر المحتملة للمخاطر.ولاحظ أن هذه المصادر للمخاطر لا تتعلق عادة بمجال محدد في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التباطؤ في الإقتصاد إلى أخطاء في كثير من مجالات البيانات المالية كالمخزون والمستحقات والمبيعات وما إلى ذلك. لذا قم أولاً بتحديد مصدر المخاطرة ومن ثم المجالات التي يمكن حدوث الأخطاء فيها نتيجة لذلك في البيانات المالية.

التوضيح ٨.٥-١



مخاطر البيانات الخاطئة

ويرد في الجدول أدناه أمثلة على مصادر المخاطر (دون ذكر للأثر على مجالات محددة في البيانات المالية).

التوضيح ٨.٥-٢

مصادر المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال	
أهداف واستراتيجيات المنشأة	• أهداف واستراتيجيات غير مناسبة أو غير واقعية أو عدوانية. • منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى خطوط عمل جديدة. • الدخول في مجالات عمل/ معاملات لا تمتلك المنشأة إلا القليل من الخبرة فيها. • التضارب بين تكنولوجيا المعلومات واستراتيجيات العمل. • الإستجابة للنمو السريع أو الانخفاض في المبيعات الذي يمكن أن يجهد أنظمة الرقابة الداخلية ومهارات الأشخاص. • استخدام ترتيبات تمويل معقدة. • إعادة هيكلة الشركة. • معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.

مصادر المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال	
العوامل الخارجية	• وضع الإقتصاد والتغيرات في الأنظمة الحكومية. • تراجع الطلب على منتجات أو خدمات المنشأة. • درجة عالية من التنظيم المعقد. • التغييرات في الصناعة. • عدم القدرة على الحصول على الموارد المطلوبة (المواد أو الموظفين المؤهلين). • التخريب المتعمد لمنتجات أو خدمات المنشأة. • القيود على توافر رأس المال والائتمان.
طبيعة المنشأة	• ثقافة وحوكمة شركات ضعيفة. • موظفين غير أكفاء في مناصب رئيسية. • التغييرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك مغادرة كبار المسؤولين التنفيذيين. • التعقيد في العمليات أو الهيكل التنظيمي أو المنتجات. • عيوب في المنتج أو الخدمة قد تؤدي إلى إلتزامات وضرر بالسمعة. • الإخفاق بإدراك الحاجة إلى التغيير (المهارات المطلوبة أو التكنولوجيا). • نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، وخصوصا تلك التي لم تعالجها الإدارة. • العلاقات الضعيفة مع الممولين الخارجيين مثل البنوك. • مسائل المنشأة المستمرة والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء الهامين. • إدخال نظم جديدة تتعلق بإعداد التقارير المالية
مؤشرات الأداء	• مقاييس الأداء التي لا تستخدمها الإدارة لتقييم أداء المنشأة وتحقيق الأهداف. • المقاييس غير المستخدمة لتحسين العمليات أو اتخاذ إجراءات تصحيحية.
السياسات المحاسبية	• تطبيق غير متناسق للسياسات المحاسبية. • سوء استخدام السياسات المحاسبية.
الرقابة الداخلية	• عدم كفاية الرقابة الإدارية على العمليات اليومية. • أنظمة رقابة ضعيفة أو غير موجودة على الأنشطة على مستوى المنشأة مثل الموارد البشرية والإحتيال وإعداد المعلومات المحاسبية مثل التقديرات والتقارير المالية. • أنظمة رقابة ضعيفة أو غير موجودة على المعاملات مثل الإيرادات والمشتريات والنفقات والرواتب. • الحفاظ الضعيف على الأصول.

٦.٨ مخاطر الإحتيال

يشير مصطلح "الإحتيال" إلى فعل مقصود من جانب واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء للخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

ويشار إلى الإحتيال المتضمن لواحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح "إحتيال الإدارة"، أما الإحتيال المتضمن لواحد أو أكثر من الموظفين فيشار اليه بمصطلح "إحتيال الموظف". وفي كلتا الحالتين قد يكون هناك تواطؤ من داخل المنشأة أو مع أطراف ثالثة خارجها.

ويضع التوضيح التالي الخطوط العريضة لأنواع وخصائص الإحتيال.

التوضيح ٨.٦-١

	سوء إستخدام الأصول (تحويل الأصول لإستخدام شخصي)		التلاعب بالبيانات المالية (إعداد التقارير بمستوى إيرادات أعلى/أقل من الإيرادات الفعلية)	
من؟	الموظفين	المالكين والمديرين	الموظفين	المالكين والمديرين
لماذا؟	منفعة شخصية أو مساعدة لشخص آخر محتاج	منفعة شخصية أو مساعدة لشخص آخر محتاج	منفعة شخصية (الحصول على مكافأة قائمة على الأداء، إخفاء الخسائر، التغطية على أصول مسروقة)	منفعة شخصية (توفير الضرائب، بيع التجارة بسعر مبالغ فيه، دفع مكافأة، تبرير الغاية) (إبقاء العمل مستمراً، تأمين الوظائف، إبقاء التمويل، خدمة المجتمع
كيف؟	السرقة من الأصول/ المخزون، التواطؤ، استغلال ضعف الرقابة الداخلية	تجاوز الرقابة الداخلية، السرقة من الأصول/ المخزون، التواطؤ، استغلال ضعف الرقابة الداخلية	معاملات خاطئة أو غير مسجلة بشكل صحيح، التواطؤ، التلاعب بالسياسات المحاسبية، إستغلال ضعف الرقابة الداخلية	تجاوز الرقابة الداخلية، معاملات خاطئة أو مسجلة بشكل غير صحيح، التواطؤ، التلاعب بالسياسات المحاسبية، استغلال ضعف الرقابة الداخلية
كم؟	يستند غالباً إلى حاجة محددة قد يكون صغيراً لكنه سيزداد إذا لم يتم كشفه بسرعة	يستند غالباً إلى حاجة محددة قد يكون صغيراً لكنه سيزداد إذا لم يتم كشفه بسرعة	صغير غالباً بالحجم لكن يمكن أن يتراكم بشكل كبير بمرور الوقت إذا لم يتم كشفه	كبير غالباً نتيجة لمركز الإدارة في المنشأة ومعرفتها بالرقابة الداخلية

نقطة للتأمل

لكل واحد من عوامل المخاطر التي تم تحديدها، أنظر في ما إذا كان من المخاطر التجارية أو مخاطر الإحتيال، أو كلاهما معاً. ويمكن أن تؤدي العديد من مصادر المخاطر إلى مخاطر تجارية ومخاطر إحتيال على حد سواء. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التغيير في موظفي المحاسبة إلى ارتكاب أخطاء (مخاطر تجارية)، ولكن قد يوفر أيضا الفرصة لشخص ما لارتكاب الإحتيال.

٨.٧ أنواع وخصائص الإحتيال

على الرغم من أن الإحتيال قد يحدث على أي مستوى في المنظمة، فإنه يميل إلى أن يكون أكثر خطورة (وتنطوي عليه مبالغ نقدية أعلى) عندما تكون الإدارة العليا متورطة فيه.

وبعض أهم الظروف التي تخلق البيئة المناسبة للإحتيال هي ما يلي:-

- حوكمة شركات غير فعالة؛
- الافتقار للقيادة من جانب الإدارة، وضعف "بيئة السلوك الأخلاقي"؛

- الحوافز العالية المقدمة للأداء المالي؛
- الضرائب أو غيرها من النفقات التي تعتبر عالية جدا أو شاقة؛
- التعقيد في قوانين وأنظمة وسياسات المنشأة؛
- التوقعات غير الواقعية من المصرفيين والمستثمرين، أو غيرهم من أصحاب المصلحة؛
- التحولات السلبية وغير المتوقعة في الربحية؛
- أهداف غير واقعية للميزانية يجب على الموظفين تحقيقها؛ و
- عدم كفاية الرقابة الداخلية، خصوصا في ظل وجود التغيير التنظيمي.

كما يمكن تحديده من المذكور أعلاه، فإن أنظمة الرقابة الداخلية الأكثر فعالية على الإحتيال ستكون الالتزام المتين من أولئك المكلفين بالحوكمة وأصحاب المناصب الإدارية العليا بفعل الشيء الصحيح. وهذا يتضح من خلال القيم المفصلية للمنشاة والالتزام بالسلوك الأخلاقي والتي يجري تشكيلها على أساس يوم بيوم. وهذا الأمر ينطبق على أي منظمة مهما كان حجمها.

٨.٨ مثلث الإحتيال

أثناء القيام بإجراءات تقييم المخاطر، هناك ضرورة لأعضاء فريق التدقيق للنظر في توفر الظروف الثلاثة التي كثيرا ما توفر أدلة على وجود إحتيال. وغالبا ما يشير المحاسبين القضائيين إلى هذا بمصطلح "مثلث الإحتيال" (انظر التوضيح أدناه) لأنه عندما تكون جميع هذه الظروف الثلاثة موجودة، فإنه من المحتمل جدا أن يحدث الإحتيال.

والظروف المذكورة هي:-

- **الضغط**

  غالباً ما ينشأ هذا من الاحتياجات العاجلة (مثل وجود ديون شخصية كبيرة أو تلبية لتوقعات بنكية أو تحليلية للربح) التي يصعب مشاركتها مع الآخرين.

- **الفرص**

  يمكن للثقافة الشركاتية الضعيفة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية أن يخلق الثقة في كثير من الأحيان بأن عملية الإحتيال قد تمر دون كشفها.

- **تبرير الموقف**

  تبرير الموقف هو الاعتقاد بأن الإحتيال لم يقع فعلاً. فعلى سبيل المثال، يبرر مرتكب الإحتيال موقفه بالقول أن"هذا ليس أمراً عظيماً" أو "إنني آخذ فقط ما أستحق".

التوضيح ٨.٨-١



على سبيل المثال، قد يوافق المدير المالك في مجال التشييد والبناء على عرض عمل لبناء ملحق كبير لمنزل أحد الأصدقاء، طالما كان ألمر مجرد معاملة نقدية فقط دون وجود أوراق عمل. أنظر في الشروط الثلاثة:-

- "**الضغط**" على المدير المالك قد يكون خفض الضرائب التي يمكن أن تكون مستحقة الدفع بخلاف ذلك.
- "**الفرصة**" للمدير المالك بتجاوز الرقابة الداخلية على الاعتراف بالإيرادات وعدم تسجيل الإيرادات من الصفقة.
- "**التبرير**" قد يكون أن المدير المالك يدفع بالفعل الكثير جدا من الضرائب.

ملاحظة: إذا كان أي من الظروف الثلاثة غير موجود، فإن الصفقة النقدية من غير المرجح أن تحدث.

أنظر في المصادر الثلاثة لمخاطر الإحتيال المبينة أدناه.

التوضيح ٨ .٨-٢

مصادر مخاطر الإحتيال	
الدوافع والضغوطات	• تهدد الاستقرار المالي أو الربحية بالظروف الإقتصادية أو الصناعية أو التشغيلية في المنشأة. • وجود ضغوط مفرطة على الإدارة لتلبية متطلبات أو توقعات الأطراف الأخرى أو أولئك المكلفين بالحوكمة (مثل الأهداف الربحية أو الامتثال للأنظمة البيئية الشاقة...الخ). • التزامات مالية شخصية قد تخلق ضغوطاً على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى والتي تعتبر معرضة للسرقة لإساءة استخدام تلك الأصول. • العلاقات العدائية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى. وعلى سبيل المثال:- – تسريح حديث أو متوقع للموظفين في المستقبل، – تغييرات حديثة أو متوقعة لتعويضات أو خطط المنافع للموظفين. – الترقيات والتعويضات والمكافآت الأخرى التي لا تتفق مع توقعات الموظفين. • قد يكون الوضع المالي الشخصي للإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة مهدداً من الأداء المالي للمنشأة (مثل المصالح المالية والتعويضات والضمانات...الخ).
المواقف وتبريرات المواقف	**تبريرات المواقف** • اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لـــ:- – تخفيض الأرباح المُبلغ عنها لأسباب تتعلق بالضريبة، و – زيادة الأرباح المُبلغ عنها لتجنب خرق العهود البنكية أو زيادة سعر بيع المنشأة أو تلبية الأهداف المحددة من جانب طرف ثالث. • سلوك الموظف يدل على استياء أو عدم رضا عن المنشاة. • روح معنوية منخفضة للإدارة العليا. • تسامح الإدارة مع بعض السرقات للموظفين مثل عدم اتخاذ إجراءات تأديبية بحق الموظف الذي تم اكتشاف قيامه بالسرقة. • عدم فرض الإدارة للقيم أو المعايير الأخلاقية للمنشأة. • تجاهل الإدارة للحاجة إلى مراقبة أو خفض المخاطر المرتبطة بسوء استخدام الأصول.

	المواقف • ماض معروف للإدارة بانتهاك القوانين والأنظمة، أو وجود إدعاءات بالإحتيال ضدها. • إظهار الإدارة لتغيرات في السلوك أو نمط الحياة مما قد يشير إلى سوء استخدام الأصول. • عكس كبار المديرين لقدوة أخلاقية ضعيفة (مثل تضخيم حسابات النفقات وارتكاب السرقات النثرية...الخ). • تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية القائمة. • إخفاق الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لنواحي الضعف المعروفة في الرقابة الداخلية. • عدم تمييز المدير المالك بين المعاملات الشخصية والتجارية. • النزاعات القائمة بين المساهمين في منشأة يملكها عدد قليل منهم. • محاولات متكررة للإدارة لتبرير المحاسبة الهامشية أو غير المناسبة على أساس الأهمية النسبية. • توتر العلاقة بين الإدارة والمدقق الحالي أو السابق.
الفرص	**الأصول الخاضعة لعدم التخصيص** • مبالغ كبيرة في الصندوق أو خاضعة للمعاملات. • بنود مخزون صغير الحجم وذات قيمة عالية أو عليها طلب كبير. • أصول سهلة التحويل مثل السندات لحاملها أو الماس أو رقائق الكمبيوتر. • الممتلكات والمصانع والمعدات صغيرة الحجم أو قابلة للتسويق أو تفتقر لتحديد الملكية.
	أنظمة رقابة داخلية غير كافية • عدم كفاية الرقابة من جانب أولئك المكلفين بالحوكمة على عمليات الإدارة المتعلق بتحديد مخاطر الإحتيال والإستجابة لمخاطر الإحتيال. • عدم كفاية الفصل بين الواجبات أو التدقيقات. • عدم كفاية الرقابة على نفقات الإدارة العليا. • عدم كفاية الرقابة الإدارية على الموظفين المسؤولين عن الأصول. • عدم كفاية إجراءات الفرز للمتقدمين للوظائف التي تتيح إمكانية الوصول إلى الأصول. • عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول. • عدم كفاية نظام التفويض أو الموافقة على المعاملات. • عدم كفاية وسائل الحماية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة أو الآلات أو المعدات. • عدم وجود إجراءات مطابقة كاملة وفي حينها للأصول. • عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، مثل مخصصات للبضائع المرتجعة. • عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء مهام رقابة رئيسية. • فهم غير كاف من جانب الإدارة لتكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي يتيح لموظفي تكنولوجيا المعلومات سوء استخدام الأصول. • عدم كفاية أنظمة الرقابة على الوصول إلى السجلات المؤتمتة، بما في ذلك أنظمة الرقابة على مراجعة سجلات أحداث النظم الحاسوبية. **مجالات محددة من الضعف** • تقديرات الإدارة والاعتراف بالإيرادات واستخدام القيود اليومية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة...الخ.

نقطة للتأمل

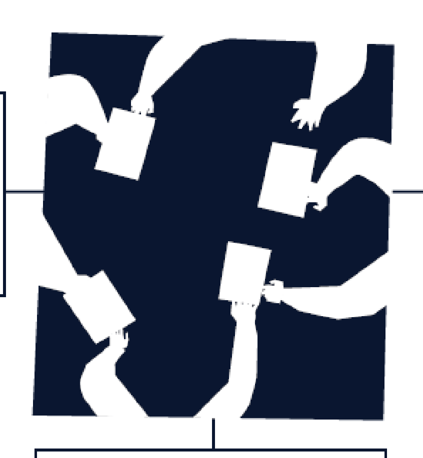
يكون الإحتيال دائما متعمد، وهو ينطوي على إخفاء المعلومات من مراقب الحسابات وتقديم إقرارات مغلوطة بشكل مقصود. وبناء على ذلك، يتم اكتشاف الإحتيال من خلال البحث عن الأنماط والشذوذ والاستثناءات في ما يعتبر في كثير من الأحيان مبالغ نقدية صغيرة جدا.

ومن غير المرجح أن يتم كشف الإحتيال من خلال الإجراءات الجوهرية وحدها. فعلى سبيل المثال، فإن المدقق لن يتمكن على الأرجح من تحديد بطلان معاملة أو فقدانها إلا إذا كان هناك بعض المزيد من "فهم المنشأة" الذي يمكن استخدامه كإطار مرجعي.

ويمكن للمدققين، اعتماداً على أدوارهم ومراكزهم في فريق التدقيق، تحديد عامل مخاطرة إحتيال يتعلق بواحد أو أكثر من عناصر مثلث الإحتيال. ومع ذلك، فإنه من غير المحتمل لأي مدقق حسابات أن يحدد الظروف الثلاثة (الفرصة والضغط وتبرير الموقف) مجتمعة. ولهذا السبب، من المهم قيام فريق التدقيق بمناقشة النتائج التي توصلوا إليها باستمرار أثناء عملية التدقيق بأكملها.

ويبين التوضيح أدناه فوائد المناقشات بين فريق التدقيق.

التوضيح ٨.٨-٣



وفي غياب الاتصال سيكون من الصعب على أي عضو في فريق التدقيق المذكور أعلاه رؤية الصورة الكبيرة لوحده لذا تساعد مناقشات فريق التدقيق على تجميع الأجزاء الصغيرة من المعلومات بحيث يمكن رؤية الصورة كاملة.

٩.٨ التشكك المهني

وتقع على عاتق المدقق مسؤولية اتخاذ التشكك المهني في جميع الأوقات خلال عملية التدقيق، ويشمل موقف التشكك المهني المسائل الواردة في التوضيح التالي.

التوضيح ٩.٨-١

يتضمن التشكك المهني:-	
إدراك أن الإدارة يمكنها دائما ارتكاب الإحتيال	تكون الإدارة دائما في وضع يُمكنها من تجاوز الرقابة الداخلية غير الجيدة. وينبغي على أعضاء فريق التدقيق وضع أي معتقدات تتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة جانباً، على الرغم من خبرة المدقق السابقة بصدقهم ونزاهتهم.
عقلية متسائلة	إجراء تقييمات حاسمة حول صلاحية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
البقاء متيقظاً	هل يتعارض دليل التدقيق أو يشكك في مصداقية:- • الوثائق والإستجابات للاستعلامات؟ • معلومات أخرى تم الحصول عليها من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؟
البقاء حذراً	تجنب:- • تجاوز الظروف غير العادية. • الإفراط في التعميم عند استخلاص استنتاجات من الملاحظات المتعلقة بالتدقيق. • استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها. • قبول أقل من أدلة التدقيق المقنعة في الاعتقاد بأن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة. • قبول الإقرارات من الإدارة كبديل عن الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

نقطة للتأمل

إن اتخاذ التشكك المهني عند التدقيق لعميل تعرفه وتثق به يمكن أن يكون صعبا. وهناك غريزة طبيعية وبشرية في الثقة بالناس، على افتراض عدم وجود معلومات تخالف ذلك.

وبناء على ذلك، فإن الشركاء والموظفين بحاجة إلى التذكير على أساس منتظم باتخاذ التشكك المهني. وتشتمل بعض الاقتراحات العملية لتطبيق هذا المفهوم على ما يلي:-

- خلق شخصية وهمية (وأسم) لشخص لديه موقف سيئ تجاه الرقابة وسلوك أخلاقي ضعيف. وعند مناقشة سيناريوهات الإحتيال المحتملة وقابلية البيانات المالية للإحتيال، تخيل هذا الشخص (وليس عميلك) بأنه العميل أو المدير الأعلى المسؤول.
- دعوة شخص (يفضل مع بعض الخبرة في المحاسبة القضائية) والذي لا يعرف المنشأة للمشاركة في المناقشات التخطيطية حول الإحتيال.

١٠.٨ *كيفية تحديد عوامل المخاطر المتأصلة*

الطريقة الأكثر فعالية لتجنب فقدان أحد عوامل المخاطر ذات العلاقة هو جعل تحديد المخاطر جزءا لا يتجزأ من فهم المنشأة. وكلما كان المدقق يعرف أكثر عن المجالات الستة للفهم، كلما كان من المرجح أن يكون قادرا على تحديد عوامل المخاطر. وفهم المنشأة مفيد أيضا عند تحديد سيناريوهات الإحتيال المحتملة والإستجابة لها لاحقاً. وتذكر أن تجاوز الإدارة احتمال وارد دائما وبذلك يمكن أخفاء الإحتيال (وخاصة عن المدقق).

ومع جمع (أو تحديث) المعلومات عن كل مجال من المجالات الستة المطلوبة لفهم المنشأة، سيتم الأخذ بالاعتبار وجود المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال ذات العلاقة. وبالنسبة لكثير من المخاطر التجارية التي يتم تحديدها، قد يكون هناك أيضا مخاطر إحتيال للنظر فيها. ولهذا السبب يُقترح، حيثما كان ذلك ممكنا، إدراج مخاطر الإحتيال بشكل منفصل عن المخاطر التجارية وتقييمها لوحدها. فعلى سبيل المثال، إذا كانت توقعات المبيعات للمنشأة ضعيفة (مصدر مخاطر خارجي)، أنظر في ما يمكن أن يحدث بشكل خاطئ (الآثار) في البيانات المالية. ويمكن أن يؤدي ضعف المبيعات إلى زيادة المخزون الذي يتعين تسجيله، ولكن يمكن أن يؤدي أيضا إلى مخاطر إحتيال إذا كان حافزا لمندوب مبيعات لتضخيم مبيعاته للحصول على مكافأة.

نقطة للتأمل

يتم تحديد المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال (المخاطر المتأصلة) قبل النظر في أي أنظمة للرقابة الداخلية يمكنها التخفيف من هذه المخاطر. ويتناول المجلد ٢، الفصول ١١ و١٢ أنظمة الرقابة الداخلية لتخفيف المخاطر. وهذا مهم أيضا لتحديد أي مخاطر هامة قد تكون موجودة (راجع المجلد ٢، الفصل ١٠).

ويتصل تأثير بعض عوامل المخاطر التي تم تحديدها بمجالات محددة في البيانات المالية، إلا أن عوامل المخاطر الأخرى سوف تكون سائدة أكثرً وتتصل بالعديد من المجالات في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كان المحاسب الأعلى غير كفؤ، لن تقتصر الأخطاء على الأرجح على مجال واحد في البيانات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، إذا استغل شخص ما الوضع لارتكاب الإحتيال، قد تحدث الأخطاء في أي عدد من أرصدة الأصول أو الإلتزامات إلا أنه يمكن تغطية تلك الأخطاء بأخطاء إضافية في معاملات الإيرادات والنفقات.

إن المخاطر السائدة مستمدة غالباً من بيئة الرقابة ضعيفة وتؤثر على العديد من مجالات البيانات المالية والإفصاحات والتوكيدات. وسوف تؤثر المخاطر السائدة على الأرجح في تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية، والتي سيتم التصدي لها من خلال الإستجابة الشاملة من جانب المدقق (مثل القيام بعمل تدقيق إضافي وتكليف موظفين أكثر خبرة...الخ).

ومع تقدم التدقيق، يمكن تحديد عوامل المخاطر الإضافية. وينبغي أن تضاف هذه العوامل إلى قائمة المخاطر التي تم تحديدها، وتقييمها بشكل مناسب قبل اتخاذ أي قرارات حول إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، مثل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الشاملة الأخرى. وسيضمن هذا عند التخطيط للفترة المقبلة أن يكون تحديد وتقييم المخاطر كاملاً.

ويقدم التوضيح أدناه عملية تحديد مخاطر ثلاثية الخطوات.

التوضيح ٨.١٠-١

تحديد المخاطر	
الخطوة الأولى **جمع معلومات أساسية حول المنشأة.**	نقطة البداية هي الحصول على فهم أساسي أو إطار مرجعي لتصميم إجراءات تقييم المخاطر التي يتعين القيام بها. ومن دون هذا الفهم سيكون من الصعب، إن لم يكن مستحيلا، تحديد أي أخطاء أو إحتيال في البيانات المالية. • قم بالحصول على (أو تحديث) المعلومات الأساسية ذات العلاقة حول المنشأة وأهدافها وثقافتها وعملياتها وكبار موظفيها وتنظيمها ورقابتها الداخلية.
الخطوة الثانية **تصميم وأداء وتوثيق إجراءات تقييم المخاطر**	• مطلوب أداء إجراءات/ أنشطة تقييم المخاطر (انظر المجلد ١، الفصل ٨) لـــ:- - تحديد مصادر المخاطر للبيانات الخاطئة الجوهرية، - الحصول على فهم مناسب للمنشأة، و - الحصول على أدلة التدقيق الضرورية الداعمة. • باستخدام الفهم الأساسي للمنشأة الذي تم الحصول عليه في الخطوة الأولى أعلاه، قم بتصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة. • عقد مناقشات بين فريق التدقيق بشأن قابلية الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمنشأة، سواء كانت ناجمة عن الخطأ أم الإحتيال (انظر المجلد ٢، الفصل ٧). • الاستعلام من الإدارة بشأن الكيفية التي تحدد وتدير من خلالها الإدارة عوامل المخاطر (الإحتيال على وجه الخصوص)، وأي عوامل المخاطر قد تم تحديدها وإداراتها في الواقع. وأسأل الإدارة أيضاً عما إذا كان هناك حدوث في الواقع لأخطاء أو إحتيال . • قم بتوثيق جميع عوامل المخاطر التي تم تحديدها.

تحديد المخاطر	
الخطوة الثالثة **أربط أو نظم المخاطر التي تم تحديدها بمجالات البيانات المالية**	لكل واحد من عوامل المخاطر (مسببات المخاطر) التي تم تحديدها، قم بتحديد التأثير (الأخطاء المحددة مثل الخطأ أو الإحتيال) الذي قد يحدث نتيجة لذلك في البيانات المالية. ولاحظ أن عامل المخاطرة الواحد قد يؤدي إلى عدد من الأنواع المختلفة من الأخطاء التي قد تؤثر على أكثر من مجرد مجال واحد في البيانات المالية. (أنظر "نقطة للتأمل" أدناه لبعض الأمثلة على ذلك). • تحديد أرصدة الحسابات وفئة المعاملات والإفصاحات الهامة الواردة في البيانات المالية. • أربط أو نظم المخاطر التي تم تحديدها للمجالات المحددة في البيانات المالية والإفصاحات والتوكيدات المتضررة. وإذا كانت المخاطرة المحددة سائدة، أربطها بالبيانات المالية ككل. ويساعد تحديد تأثير المخاطر حسب مجال البيانات المالية في تقييم المخاطر على مستوى التوكيد. أما تحديد تأثير المخاطر السائدة فيساعد في تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية.

نقطة للتأمل

يميل المدققين بطبيعتهم لاستخدام البيانات المالية كنقطة انطلاق لتحديد المخاطر. وعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار المخزون من المخاطر العالية بسبب الأخطاء التي وُجِدت في الفترات السابقة. ومع ذلك، فإن هذا يعادل تحديد تأثير المخاطرة ولكن ليس السبب الكامن وراءها. ويعتبر معرفة المخزون على أنه من المخاطر العالية أمراُ هاماً، ولكن مع ذلك من الأفضل معرفة سبب المخاطرة. وإذا لم يتم التعرف على سبب المخاطرة، فمن الممكن أن تغيب عن بال المدقق بعض عوامل المخاطر تماما.
خذ ما يلي بالاعتبار:

أرصدة أو معاملات مفقودة
تلخص البيانات المالية نتائج القرارات والمعاملات ذات العلاقة بالعمل التي تم تسجيلها فقط. وإذا لم يتم تسجيل المعاملات، أو كان هناك سوء استخدام للأصول أو لم يتم الإفصاح عن النفقات الطارئة، فإنه من الممكن تماما أن لا يتم تحديد أو تقييم عوامل المخاطر المرتبطة بالمبالغ أو الإفصاحات المفقودة .

جمع الحقائق مقابل تحديد المخاطر
قد تصبح عملية فهم المنشأة مركزة بسهولة على جمع الحقائق حول المنشأة عوضاً عن تحديد مصادر المخاطر. وعندما يحدث ذلك، قد تغيب عوامل المخاطر والأحداث والمعاملات وحالات الإحتيال الجديدة عن بال المدقق تماماً.

سبب ونتيجة الأخطاء
قد تغيب عن بال المدقق أهمية مصادر المخاطر المعينة إذا كان الاهتمام منصباً في المقام الأول على تأثير أو عواقب عوامل المخاطر (مثل التركيز على الأخطاء في رصيد المخزون، عوضاً عن أسباب حدوثها بالأصل). ومصدر المخاطرة هو الحدث أو الأحداث التي من شأنها أن تسبب حدوث الأخطاء في المقام الأول. ويمكن أن يكون مصدر الأخطاء في ميزان المخزون هو الموظفين المدربين بشكل غير كاف أو سيئ، أو نظام رقابة داخلية عفا عليه الزمن أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية مثل الاعتراف بالإيرادات، أو انعدام الأمن على المخزون أو إحتيال صريح من جانب الموظفين...الخ.

سبب مع آثار أخطاء متعددة

يمكن لمصدر مخاطرة واحد في كثير من الأحيان أن يؤثر على العديد من أرصدة البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر الانكماش الإقتصادي على تقييم المخزون وقابلية تحصيل المستحقات والامتثال للاتفاقيات البنكية، والتلاعب في معاملات البيع لتحقيق عتبات المكافأة، وربما حتى مسائل تتعلق بالمنشأة المستمرة.

المخاطر السائدة

من خلال التركيز على مجال واحد للبيانات المالية في كل مرة، قد لا يكون محتملاً تحديد بعض المخاطر السائدة أو مخاطر الإحتيال. فعلى سبيل المثال، يمكن أن ينجم عن إدخال نظام محاسبي جديد أخطاء في كثير من أرصدة البيانات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يستغل شخص ما حالة عدم اليقين التي تسبب بها النظام الجديد لارتكاب الإحتيال.

١١.٨ توثيق عملية تحديد المخاطر

يجب على المراجع استخدام التقدير المهني فيما يتعلق بالطريقة التي يتم من خلالها توثيق هذه المسائل. فعلى سبيل المثال، قد يتألف توثيق عملية تحديد المخاطر بإتباع الخطوات الثلاث المذكورة أعلاه من ما يلي:-

- معلومات عن المنشأة؛
- إجراءات تقييم المخاطر؛ و
- ربط المخاطر التي تم تحديدها بالأخطاء المحتملة وحالات الإحتيال في البيانات المالية.

التوضيح ١١.٨-١

الوثيقة	الوصف
معلومات حول المنشأة.	قم بتوثيق المعلومات التي تم الحصول عليها وفق المجال المناسب للفهم، مثل أهداف المنشاة أو العوامل الخارجية أو طبيعة المنشاة...الخ. وقد تتراوح الوثائق بين بسيطة جدا إلى معقدة، استناداً إلى حجم المنشاة، ويمكن أن تشمل:- • المعلومات التي أعدها العميل (مثل خطط وتحليلات العمل)؛ • البيانات الخارجية (تقارير الصناعة والاتصالات الداخلية بين الموظفين والسياسات والإجراءات الموثقة)؛ • المراسلات ذات العلاقة (قانونية أو مع الوكالات الحكومية...الخ) ورسائل البريد الإلكتروني وتقارير المستشارين والمذكرات؛ و • قوائم المراجعة للمنشأة.

الوثيقة	الوصف
إجراءات تقييم المخاطر	قم بتوثيق تفاصيل إجراءات تقييم المخاطر المطبقة. وهذا يشمل ما يلي:- • المناقشات بين فريق التدقيق بشأن قابلية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الإحتيال، ونتائج تلك المناقشات؛ • العناصر الرئيسية لفهم المنشأة الذي تم الحصول عليه، بما في ذلك:- – كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المبينة أعلاه، – كل عنصر من العناصر الخمسة للرقابة الداخلية، على النحو الوارد في المجلد ١، الفصل٥، – مصادر المعلومات التي تم الحصول من خلالها على الفهم. • مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
ربط أو تنظيم المخاطر التي تم تحديدها بالأخطاء أو حالات الإحتيال المحتملة في البيانات المالية	قم بتوثيق أرصدة الحسابات وفئة المعاملات والإفصاحات الهامة في البيانات المالية لمخاطر المطبقة، وبعد ذلك وضح لكل مصدر من مصادر المخاطر التي تم تحديدها ما إذا كان:- • سائداً للبيانات المالية ككل؛ أو • يقتصر على مجالات محددة للبيانات المالية والإفصاحات والتوكيدات.

هناك عدد من الطرق لتوثيق المخاطر التي تم تحديدها. وإحدى الطرق للقيام بذلك مبينة في التوضيح التالي الذي يبين مصدر المخاطرة حسب مجال الفهم (العوامل الخارجية وطبيعة المنشأة...الخ)، والأثر أو العاقبة المحتملة للمخاطرة، ومجالات البيانات المالية المتضررة.

التوضيح ٨.١١-٢

مصدر المخاطرة	أثر المخاطرة على البيانات المالية (أخطاء أو إحتيال)	مجال البيانات المالية المتضرر أو مخاطرة سائدة
أهداف المنشأة		
إدخال منتج جديد خلال السنة	أخطاء في توزيع التكاليف وتقدير المخزون	تقدير المخزون
	منهجيات/ نظم احتساب تكلفة وتسعير المنتجات الجديدة قد تخلق فرص للإحتيال.	دقة المخزون
	التمويل الجديد المطلوب سيجعل من الصعب الامتثال للعهود البنكية القائمة. وفي حال خرقت المنشأة تلك العهود قد يصبح القرض مستحق الدفع عند الطلب.	أوراق الإفصاحات حول اتفاقيات تمويل الديون وتصنيف القروض
	قد تميل الإدارة إلى التلاعب بالبيانات المالية لضمان امتثالها للعهود البنكية.	مخاطرة سائدة

مصدر المخاطرة	أثر المخاطرة على البيانات المالية (أخطاء أو إحتيال)	مجال البيانات المالية المتضرر أو مخاطرة سائدة
طبيعة المنشأة		
المحاسب الأعلى غير مدرب بشكل مناسب	أخطاء في البيانات المالية	مخاطرة سائدة
	فرصة للإحتيال	مخاطرة سائدة

نقطة للتأمل

موقع واحد للمخاطر

أنظر في تسجيل جميع عوامل المخاطر التي تم تحديدها في وثيقة واحدة أو مكان واحد أو برقم مرجعي مشترك في ملف أوراق العمل. ولهذا الأمر عدد من المزايا:-

- سهولة مراجعة الملف. حيث يمكن الاطلاع في مكان واحد على جميع عوامل المخاطر التي تم تحديدها.
- تقييم الاتساق. عندما تتم مراجعة المخاطر معا، تكون المخاطرة التي تم تقييمها بشكل مختلف عن المخاطر الأخرى أكثر وضوحا.
- إمكانية فرز المخاطر (باستخدام جدول بيانات إلكتروني). وهذا يساعد على إظهار المخاطر الأكثر أهمية في أعلى الصفحة. وبهذه الطريقة، يمكن للمراجع التحقق من معالجة جميع المخاطر الرئيسية التي تم تحديدها عبر إستجابة تدقيق مناسبة.

قوائم منفصلة لعوامل المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال

قم بإدراج وتقييم مخاطر الإحتيال بشكل منفصل عن عوامل المخاطر التجارية. فالعديد من المخاطر التجارية تهيئ الفرصة أو الدافع لحدوث الإحتيال أيضا. ولكن إذا لم يتم النظر في الإحتيال بشكل منفصل، قد يغيب عن بال المدقق بعض عوامل مخاطر الإحتيال. وعلى سبيل المثال، قد يخلق نظام محاسبي جديد أخطاء محتملة (تجارية)، ولكن قد يوفر أيضا الفرصة لشخص ما للتلاعب في النتائج المالية أو إساءة استخدام الأصول (مخاطر الإحتيال). وثمة سبب آخر لإبقاء مخاطر الإحتيال منفصلة وهو أن إستجابة التدقيق لتلك المخاطر (أي تحديد الأنماط أو الاستثناءات أو الشذوذ) قد تكون مختلفةً تماما عن تلك للمخاطر التجارية ذات العلاقة.

ترك تقييم المخاطر حتى وقت لاحق

تجنب إغراء إدراج عوامل المخاطر التي من المحتمل فقط أن تكون كبيرة أو هامة. فالجزء الأساسي من تحديد المخاطرة أو الحدث هو وضع واستكمال قائمة عوامل المخاطر بقدر الإمكان. ويمكن إزالة عوامل المخاطر غير المنطقية دائما في وقت لاحق بعد تقييم كل مخاطرة على النحو المناسب. وهذا سوف يساعد على ضمان تحديد جميع المخاطر الجوهرية بالفعل.

إعادة استخدام الوثائق إلى أقصى حد ممكن

تجنب الحاجة إلى إعادة توثيق عوامل المخاطر التي تم تحديدها والحصول على فهم للمنشأة في كل فترة. وإذا تم الاحتفاظ بطريقة منظمة بالمعلومات حول إجراءات تقييم المخاطر المطبقة والمخاطر التي تم تحديدها (أنظر "موقع واحد للمخاطر" أعلاه)، يمكن عندئذ تحديثها بسهولة كل فترة. وهذا قد يتطلب مزيدا من الوقت للإعداد في البداية (الفترة الأولى)، لكنه سيوفر الوقت في الفترات اللاحقة. ومع ذلك، تأكد من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المناسبة وتوثيقها كل فترة وإن أي تغييرات تتم سيكون بالإمكان تحديدها. أيضا تأكد من أن كل وثيقة تسجل حقيقة أن المعلومات قد تم تحديثها.

أثر المخاطر

العمود الأهم، ولكن الأكثر صعوبة أيضاً، الذي ينبغي استكماله هو "أثر المخاطرة على البيانات المالية" (انظر التوضيح أعلاه). وفي هذا العمود يحدد المدقق الآثار المترتبة على المخاطر التي تم تحديدها. فتراجع المبيعات على سبيل المثال هو أحد عوامل المخاطر، ولكن إذا جرى تسجيله بدقة من جانب المنشاة، لن يؤدي ذلك إلى مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. ومع ذلك، يمكن أن يؤدي تراجع المبيعات إلى وجود مخزون عفا عليه الزمن أو مبالغ بتقديره، وقد يصبح من الصعب تحصيل الذمم المدينة. ولهذا فإن تبعات كل عامل مخاطرة هي التي يحتاج المدقق لتحديدها بحيث يمكنه تطوير إستجابة تدقيق مناسبة لها.

ملاحظة: إن مصادر المخاطر التي تم تحديدها في هذا المثال لها آثار متعددة، وكل واحدة منها تم النظر فيها بشكل منفصل. وإذا لم يتم تقسيم الآثار المختلفة لمصادر المخاطر إلى عناصر منفصلة، لن تكون عملية تقييم المخاطر أكثر صعوبة فحسب، بل ستغيب أيضا بسهولة عن بال المدقق بعض آثار المخاطر (مثل الإحتيال).

١٢.٨ دراسات الحالة- المخاطر المتأصلة- تحديد

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

وينطوي تحديد المخاطر على:-

- القيام بإجراءات تقييم المخاطر لفهم المنشأة وتحديد المصادر (الأسباب) المحتملة للمخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال. وهذا يشمل أداء إجراءات تقييم المخاطر المحددة والمبينة في معايير التدقيق الدولية مثل معيار التدقيق الدولي٢٤٠ بشأن الإحتيال و٥٤٠ بشأن التقديرات و٥٥٠ بشأن الأطراف ذات العلاقة و٥٧٠ بشأن المنشأة المستمرة؛
- توثيق المخاطر التي تم تحديدها. وهناك شكل شائع من الوثائق المستخدمة وهو "سجل المخاطر" حيث يتم إدراج وتقييم المخاطر؛ و
- لكل مصدر من مصادر المخاطر التي يتم تحديدها، أنظر في أي نوع من الأخطاء (الخطأ والإحتيال) يمكن أن يحدث ("أثر" كل مخاطرة) في البيانات المالية نتيجة لذلك.

الوثائق المطلوبة:-

- **فهم المنشأة**

يمكن توثيق ذلك في مذكرة مشابهة لتلك الموجودة في المجلد ٢، الفصل ٢ التي تحدد الخطوط العريضة لتفاصيل دراسات الحالة.

- **عوامل المخاطر المنطوية**

إحدى طرق توثيق السبب والنتيجة للمخاطر التي تم تحديدها (تجارية وإحتيال) هو إدراجهما بشكل منظم مثل سجل المخاطر المبين أدناه. وهذا يضمن تسجيل جميع المخاطر في مكان واحد وأن يكون تقييم المخاطر متسقاً. النهج البديل هو إدراج المخاطر التي تم تحديدها بشكل مذكرة. وتجنب إغراء الجمع بين المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال في نموذج واحد، وذلك لأن التقييم والإستجابة للمخاطر التجارية مقابل مخاطر الإحتيال أمر مختلف تماما.

دراسة الحالة أ- ديفنا للأثاث

إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها:-

١. توثيق عوامل المخاطر المحتملة التي تم تحديدها من:-
   (أ) إجراءات قبول/ الاستمرار مع العميل؛
   (ب) الأنواع الأخرى للعمليات التي تُنفذ للمنشأة؛ و
   (ج) عمليات التدقيق السابقة.

٢. مراجعة ميزان المراجعة الأخير لـــ:-
   (أ) اتجاهات الإيرادات والنفقات؛ و
   (ب) التغييرات في الأصول والإلتزامات.

   والاستعلام عن أسباب التغييرات أو الاتجاهات الهامة التي تم تحديدها.

٣. تحديد عوامل المخاطر المحتملة من خلال قراءة وثائق المنشأة الرئيسية مثل خطط العمل والميزانيات محاضر الاجتماعات والنتائج المالية الأخيرة.

٤. الاستعلام من الإدارة وموظفي المالية الرئيسيين حول:-
   (أ) الأهداف التجارية واتجاهات الصناعة، وتقييم الإدارة لعوامل المخاطر الحالية والمحتملة والاستجابات المخططة لها.
   (ب) الأحداث أو التغييرات الهامة التي حدثت خلال هذه الفترة.
   (ج) أي حالة من حالات الإحتيال المزعومة أو المشتبه بها أو الفعلية.
   (د) أي مكافآت أداء أو خطط حوافز.
   (ه) هوية وطبيعة / حجم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال هذه الفترة.
   (و) أي ظروف أو أحداث تتعلق بالمنشأة المستمرة.
   (ز) المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلى التقديرات المحاسبية.
   (ح) طبيعة ومدى وحالة التقاضي/ الدعاوى ضد المنشأة أو الموظفين الرئيسيين.

٥. الاستعلام من أولئك المكلفين بالحوكمة حول:-
   (أ) تكوين وولاية واجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة.
   (ب) أي معرفة عن تجاوز الإدارة أو إحتيال أو اشتباه بالإحتيال.
   (ج) رأيهم في:-
      - فعالية رقابة الإدارة،
      - بيئة الرقابة (الثقافة، الكفاءة، المواقف...الخ).
   (د) أي مجالات للبيانات المالية قد تكون قابلة للإحتيال.

٦. تحديد الآخرين (إن وجدوا) في المنشأة الذي يمكنهم أن يوفروا معلومات حول عوامل المخاطر المحتملة والتغيرات التي حدثت منذ الفترة السابقة.

وفيما يلي أدناه تنسيق منظم لتوثيق نتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لشركة ديفتا للأثاث.

مخاطر تجارية		
مصدر/حدث المخاطرة	**أثر عامل المخاطرة**	**التوكيدات**
	أي مجالات للبيانات المالية يمكن وقوع أخطاء فيها، وكيف؟	س (ك د و ت)
الانكماش الإقتصادي	*قد يكون من الصعب تحصيل الذمم المدينة*	*ت*
الانكماش الإقتصادي	*قد يكون خفض قيمة المخزون مطلوباً*	*ت*
موظف المخزون معروف بارتكابه للأخطاء	*أرصدة المخزون قد تكون أقل/ أكثر من الواقع وربما تؤثر على التقدير*	*س (ك د و ت)*
النمو المستمر (برغم الانكماش الإقتصادي) ورقابة داخلية ضعيفة	*خرق لاتفاقيات الديون*	*س*
أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ضعيفة في عدد من المجالات	*سلامة البيانات قد تتأثر سلبا أو قد تضيع البيانات حتى.*	*س*
السعي لمبيعات جديدة في دول أخرى	*مخاطر الصرف الأجنبي للذمم المدينة*	*د*

الاختصارات

س= سائد (جميع التوكيدات)

ك= اكتمال

د= دقة

و= وجود

ت= تقدير

مخاطر تجارية		
مصدر/حدث المخاطرة	**أثر عامل المخاطرة**	**التوكيدات**
الضغوط		
تقليل العبء الضريبي	تحيز الإدارة في التقديرات (مثل في تقدير المخزون) لتقليل الدخل.	ك د ت
تقليل العبء الضريبي	القيود يومية غير مفوض بها أو تلاعب بالبيانات المالية	س
نمو سريع يفرض ضغط على التمويل	التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية	س
عمولة المبيعات القائمة على تجاوز عتبة معينة	تضخيم المبيعات لتلبية شرط الوصول للعتبة	ت
دفع رشاوى للحصول على عقود	ضرر بالسمعة والمبالغة بتقدير النفقات وغرامات غير مستحقة	ك د ت
الفرص		
بنود مخزون سهلة النقل وذات قيمة عالية	بضائع مسروقة من المخزون	ت
حالة مبيعات نقدية عالية	بضائع مسروقة/ نقد مسروق	ت
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	قد لا تكون المبيعات/ المشتريات مكتملة أو مقدرة بشكل صحيح أو جرى الإفصاح عنها في البيانات المالية	س
توسع هام في استخدام معاملات الأطراف ذات العلاقة	قد تكون المبيعات/ المشتريات أقل/ أكثر من الواقع. قد تكون الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة غير قابلة للتحصيل. قد يتم التلاعب بالبيانات المالية من خلال نقل الأرصدة "ذات المخاطر" لطرف ذو علاقة. وهذا من شأنه استبدال رصيد ذو مخاطرة برصيد لطرف أخر ذو علاقة.	
تبرير الموقف		
روح معنوية متدنية لدى العمال المؤقتين	بضاعة مسروقة/ نقد مسروق	ت

الاختصارات

س= سائد (جميع التوكيدات)

ك= اكتمال

د= دقة

و= وجود

ت= تقدير

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها:-

١ الاستعلام عن حالة الصناعة وتحديث ورقة العمل x.x ذات العلاقة بفهمنا للمنشأة ومذكرات تقييم المخاطر). وسينطوي هذا على:-

(أ) مناقشات مع راج وروبي (المحاسبة) حول ما تغير هذا العام. والتصدي بالأخص لأي تغييرات شخصية أو تنظيمية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتقديرات الإدارة، وعدم اليقين بالمنشأة المستمرة وامتثال الإدارة للقوانين والأنظمة ذات العلاقة؛

(ب) الاستعلام عن أي تغييرات في العمليات خلال العام، والقوانين والأنظمة الجديدة وأي تغييرات يجري التخطيط لها للمستقبل؛

(ج) الاستعلام حول الأثر والمخاطر المنطوية على عدم قضاء راج الوقت اللازم في العمل. وسؤال راج عما إذا كان سيستأنف مهامه العادية في العام المقبل أم أن المسائل العائلية ستسمر في إشغال وقته؛

(د) نتائج تقديرات الإدارة للسنة السابقة؛

(ه) معرفة أي حالات إحتيال حدثت خلال السنة، وأي مجالات قابلة للإحتيال؛

(و) أي تغيير في نوع وطبيعة المعاملات مع ديفتا؛ و

(ز) توثيق المصدر وآثار أية مخاطر جديدة تم تحديدها، وبيان ما إذا تم تخفيفها من خلال أي أنظمة جديدة للرقابة الداخلية.

٢ مراجعة ميزان المراجعة الأخير لـــ:-

أ) اتجاهات الإيرادات والنفقات،

ب) التغييرات في الأصول والإلتزامات.

والاستعلام عن أسباب التغييرات أو الاتجاهات الهامة التي تم تحديدها.

مذكرة إلى ملف- كومار وشركاه

تحديد المخاطر المتأصلة

نتيجة لأداء إجراءات تقييم المخاطر الواردة في ورقة العمل X.X، والتي شملت المصادر المحتملة للمخاطر الناجمة عن المجالات الستة المطلوبة للفهم، حددنا عوامل المخاطر التالية:

المخاطر التجارية

غياب راج عن العمليات- مخاطرة سائدة

- قد تتعرض جودة ودقة السجلات المحاسبية للخطر بسبب تركيز راج على المسائل العائلية الشخصية. ويمكن للبيانات المالية أن تشوبها أخطاء جوهرية.

تقييم المخاطر: (*سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩*)

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

- أعتاد راج على تفتيش البضائع للتحقق من جودتها قبل الشحن. ويمكن أن تتعرض جودة المنتجات المباعة للخطر بسبب غياب راج، مما يؤدي إلى مرتجعات أعلى و/ أو مخزون متكدس. (تقدير)

تقييم المخاطر: (*سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩*)

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

الانكماش الإقتصادي والتبعية الإقتصادية

- تعتمد كومار وشركاه على عميلها الرئيسي شركة ديفتا للأثاث والتي تمثل أكثر من٩٠٪ من مبيعاتها. وفي هذا الانكماش الإقتصادي، يمكن أن تقوم ديفتا بإلغاء أوامر الشراء مما قد يؤدي إلى خرق العهود البنكية وأصول مبالغ في قيمتها.
- قد تؤدي ضغوط تراجع المبيعات والسيولة إلى التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية.
- إذا طلب البنك قرضه، قد لا تكون الشركة قادرة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وهذا يمكن أن يؤدي إلى عدم يقين هام يجب الإفصاح عنه في البيانات المالية، وتقييم الأساس (افتراض المنشأة المستمرة) الذي تم من خلاله إعداد البيانات المالية. وهذا من شأنه أن يؤثر على كافة التوكيدات.

تقييم المخاطر: (*سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩*)

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

مخاطر الإحتيال

تخفيض الضريبة

- كانت هناك رغبة للإدارة بالتقليل من العبء الضريبي. وقد يكون هناك تحيز في تقديرات الإدارة، أو القيود اليومية غير مصرح بها. (اكتمال، دقة)

تقييم المخاطر: (*سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩*)

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

غياب راج عن العمليات- مخاطرة سائدة

- غياب راج ينتج عنه حد أدنى من الرقابة على عمل روبي. وبالإضافة إلى ذلك، يبدو لدى روبي معنويات منخفضة (تبرير موقف محتمل) وضغوط مالية شخصية (دافع محتمل). ونتيجة لذلك، فإن روبي (التي تعمل مع حد أدنى من الرقابة) لديها الدافع والفرصة وتبرير الموقف لسوء استخدام النقد/ البضائع. وينبغي أن يعامل هذا على أنه مخاطرة إحتيال.

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)

الإستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

الأطراف ذات العلاقة

- يمكن التلاعب بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يؤدي إلى المبالغة في تقدير قيمة المبيعات. وينبغي توجيه انتباه (تقديري) أيضا إلى احتمال وجود أطراف أخرى ذات علاقة و إلى تقدير/ دقة الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة في نهاية الفترة.

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)

الإستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

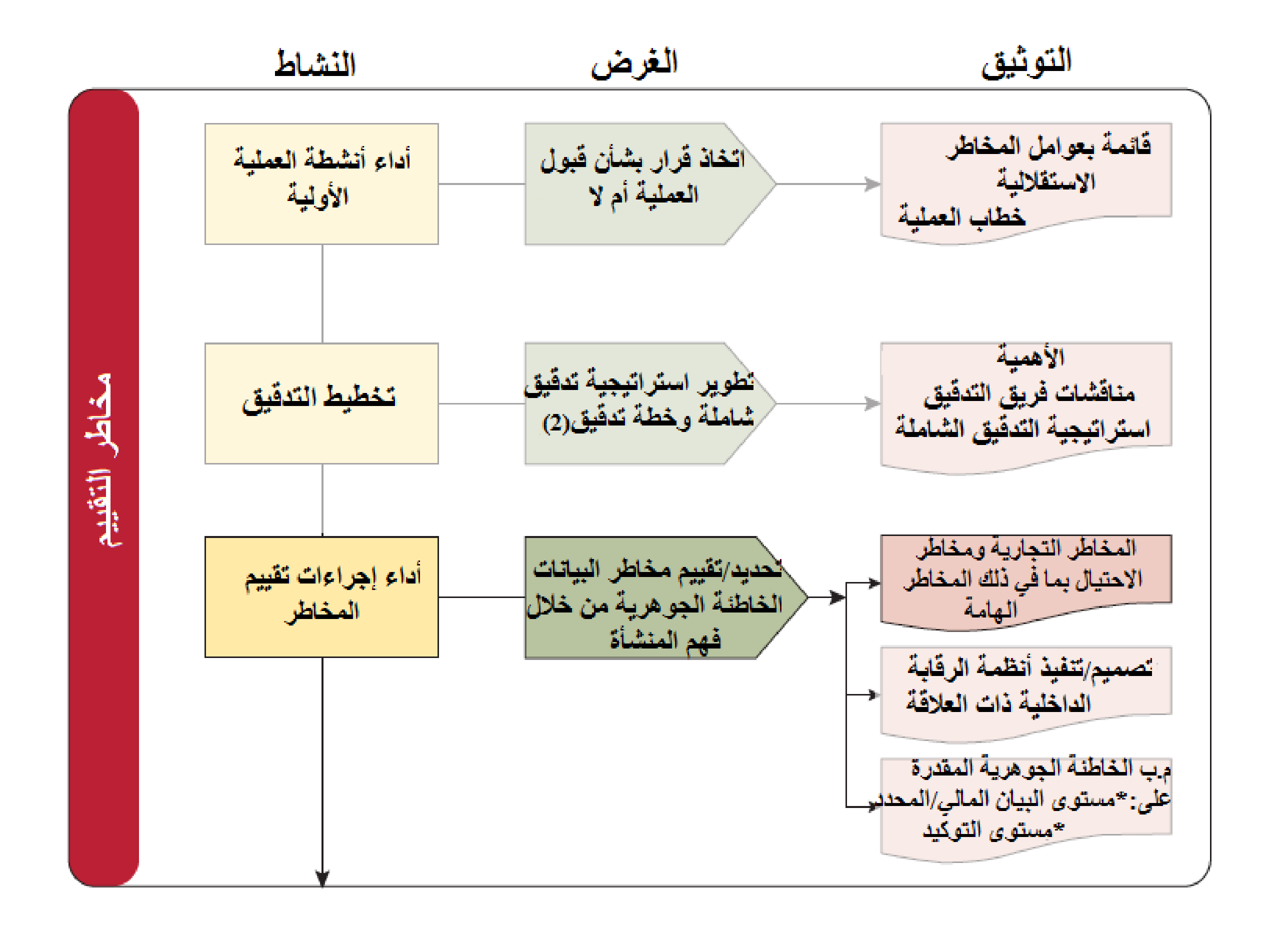
أعده: ج.ف **تاريخ:** ٨ ديسمبر ٢٠X٢

راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢

٩. المخاطر المتأصلة- تقييم

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
كيفية تقييم المخاطر الجوهرية في البيانات المالية.	٢٤٠، ٣١٥

التوضيح ٩ .٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٥	وفقا لمعيار التدقيق الدولي، ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٦	عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، يتعين على المدقق بناء على افتراض وجود مخاطر احتيال في الاعتراف بالإيرادات، تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو التوكيدات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير مطبق في الظروف العملية ولا يحدد بناء على ذلك الاعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. (المرجع: الفقرات ٢٨أ- ٣٠أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٧	ينبغي أن يعامل المدقق تلك المخاطر المُقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على أنها مخاطر هامة وعليه، وإلى الحد الذي لم يطبق به ذلك، يتعين أن يحصل المدقق على فهم لأنظمة الرقابة ذات العلاقة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، المرتبطة بهذه المخاطر (المرجع: الفقرات ٣١أ-٣٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١٠٥أ-١٠٨أ). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (المرجع: الفقرات ١٠٩أ- ١١٣أ). وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	لهذا الغرض، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١١٤أ-١١٥أ،) (ب) تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وما إذا كانت تتعلق بشكل سائد بالبيانات المالية ككل،ومحتمل أن تؤثر على كثير من التوكيدات؛ (ج) ربط المخاطر التي تم تحديدها مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى التوكيد، مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها؛ (المرجع: الفقرات ١١٦أ- ١١٨أ) (د) اعتبار إحتمالية الأخطاء، بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

١.٩ لمحة عامة

ينطوي تحديد المخاطر، والذي تم تناوله في الفصل السابق، على ما يلي:-

- أداء إجراءات تقييم المخاطر لتحديد مصادر (أسباب) المخاطر من خلال فهم المنشأة؛
- تحديد الآثار المحتملة لمصادر المخاطر التي تم تحديدها (الأخطاء المحتملة في البيانات المالية)، بما في ذلك إمكانية الاحتيال؛ و
- ربط آثار المخاطر مع مجالات البيانات المالية والتوكيدات المتضررة، أو تحديد ما إذا كانت المخاطر سائدة في البيانات المالية ككل، ومحتمل أن تؤثر على الكثير من التوكيدات.

وتتمثل الخطوة التالية تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وتحديد مدى أهميتها بالنسبة لتدقيق البيانات المالية. ومرة أخرى، يُفضل تقييم المخاطر المتأصلة قبل النظر في أي أنظمة رقابة داخلية قد تخفف من هذه المخاطر.

ينطوي تقييم المخاطر على النظر في سمتين متعلقتين بالمخاطر:-

- ما هي إحتمالية حدوث الأخطاء نتيجة للمخاطر؟
- ماذا سيكون الحجم (الأثر النقدي) إذا حدثت المخاطر؟

إحتمالية حدوث الأخطاء

ما مدى احتمال أن تظهر المخاطرة؟ يمكن للمدقق ببساطة تقييم هذا الاحتمال كعالي أو متوسط أو منخفض، أو تعيين مقياس عددي مثل ١ إلى ٥. ويوفر المقياس العددي تقييماُ أكثر دقة بقليل. وكلما ارتفعت درجة المقياس، زادت إحتمالية ظهور المخاطرة.

الحجم (الأثر النقدي) إذا ظهرت المخاطرة

ماذا سيكون الأثر النقدي المترتب على ظهور المخاطرة؟ هذا الحكم يحتاج إلى تقدير مبلغ محدد من النقد مثل ذلك لأهمية الأداء. وإذا لم يكن الأمر كذلك، سيتوصل كثير من الناس (مع أهمية نسبية مختلفة في الاعتبار) إلى استنتاجات مختلفة تماما. ولأغراض التدقيق، سيرتبط المبلغ المحدد بما يشكل أخطاء جوهرية في البيانات المالية ككل. وهذا التقدير يمكن تقييمه ببساطة كعالي أو متوسط أو منخفض، أو عن طريق تعيين مقياس عددي مثل ١-٥. وكلما ارتفعت درجة المقياس، زادت إحتمالية ظهور المخاطرة.

نقطة للتأمل

إذا تم استخدام المقاييس العددية لتقدير الإحتمالية والحجم، يمكن أن تتضاعف الأرقام لتقدم مقياس تقييم المخاطر المشترك أو الكلي. وهذا يمكن أن يكون مفيداً عند النظر في ما إذا كانت المخاطر الكبيرة موجودة. وبالإضافة إلى ذلك، إذا تم استخدام ورقة عمل إلكترونية، قد يتم تصنيف قائمة المخاطر وفرزها بحيث تكون أهم المخاطر التي تم تحديدها هي دائما في أعلى القائمة. ويمكن لهذا الأمر أن يوفر معلومات مفيدة عند مراجعة الملف وضمان وضع إستجابة مناسبة للمخاطر المُقيمة.

وفي المنشآت الصغيرة التي يكون عدد عوامل المخاطر فيها قليل وتم بالفعل وضع إستجابة تدقيق، لا يزال النظر في التقديرين (الإحتمالية والحجم) ممكنا بشكل منفصل ولكن ينبغي توثيقهما كتقدير واحد.

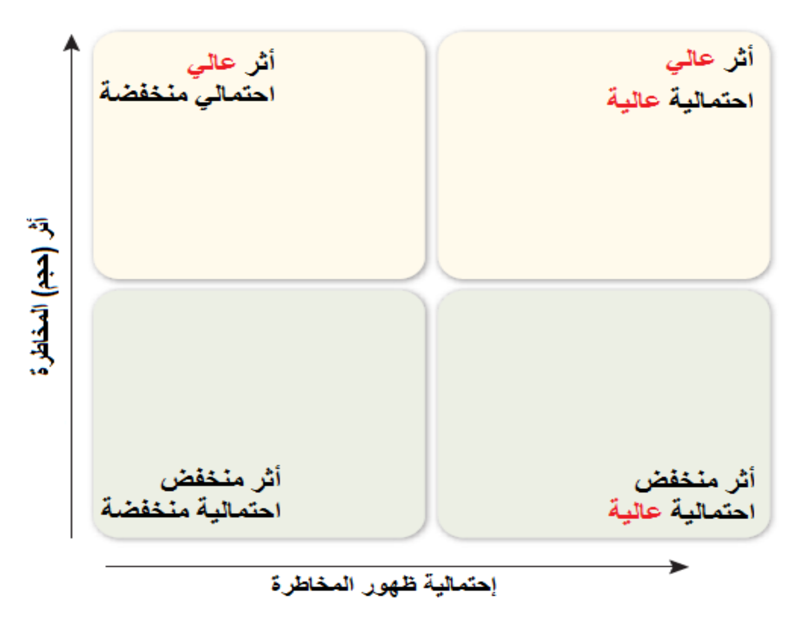
ويبين التوضيح أدناه الخطوات المتبعة في تقييم المخاطر (باستخدام معايير تقييم عالية أو متوسطة أو منخفضة).

التوضيح ٩ .١-١



كما يمكن أيضاً توضيح نتائج عملية تقييم المخاطر في مخطط، كما هو موضح أدناه. وتوفر بعض حزم البرامج التجارية قدرات لإنشاء المخططات.

التوضيح ٩ .١-٢



المخاطر التي تقع في خانة "أثر (حجم) عالي، إحتمالية عالية" في المخطط أعلاه تستدعي بوضوح من الإدارة اتخاذ إجراءات لتخفيفها. وبالإضافة إلى ذلك، من المحتمل أن تُحدد هذه المخاطر على أنها كبيرة، وهو ما سيتطلب اعتبار تدقيق خاص (يرجى الرجوع إلى المجلد ٢، الفصل ١٠).

نقطة للتأمل

المناقشات مع الإدارة

عند قيام المدقق بتقدير وتوثيق عوامل المخاطر، من المهم مناقشة النتائج مع إدارة المنشأة. وهذه المناقشة تساعد على ضمان عدم تجاوز عامل مخاطرة وأن تقدير المدقق للمخاطر (الأثر والإحتمالية) معقول. ومع ذلك، من المهم دائما اتخاذ التشكك المهني عند تقييم مُدخلات واستجابات الإدارة.

٩.٢ تقييمات المخاطر التي تؤديها المنشأة

تقييم المخاطر هو واحد من العناصر الخمسة للرقابة الداخلية (انظر المجلد ١، الفصل ٥) التي ينبغي أن تتصدى لها إدارة المنشأة.

وفي المنشآت الصغيرة، يرجح أن تكون عملية تقييم المخاطر غير رسمية وغير منظمة. والمخاطرة في هذه المنشآت تكون غالباً ضمنية وليس صراحة. وقد تكون الإدارة مدركة للمخاطر المرتبطة بإعداد التقارير المالية من خلال المشاركة الشخصية المباشرة مع الموظفين وأطراف خارجية. ونتيجة لذلك، يقوم المدقق بالاستعلام عن الإدارة من حيث الطريقة التي تحدد وتدير بها المخاطر، وبعد ذلك عن المخاطر التي حددتها الإدارة بالفعل وقامت بإدارتها. ويقوم المدقق بتوثيق النتائج.

ومع إدراك الإدارة لفوائد كون عملية تقييم المخاطر أكثر رسمية، قد تقرر وضع وتنفيذ وتوثيق عملية خاصة بها. وعندما يحدث هذا، فإن المراقب سيقوم بتقييم:-

- أنظمة الرقابة المطبقة على عمليات الإدارة؛
- اكتمال المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال التي تم تحديدها. ويسجل هذا في كثير من الأحيان على ما هو شائع ومتعارف عليه بـــاسم "سجل المخاطر"؛
- تقييم الإدارة لحجم المخاطر واحتمالات وقوعها،
- استجابات الإدارة في معالجة المخاطر المٌقيمة.

وفي حال كانت الإدارة قد فشلت في تحديد المخاطر الرئيسية، ينبغي النظر فيما إذا كانت هناك عيوب كبيرة في عملية تقييم المخاطر للمنشأة.

٩.٣ توثيق المخاطر المٌقيمة

ينبغي استخدام التقدير المهني فيما يتعلق بطريقة تقييم عوامل المخاطر.

ويتم إجراء تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:-

- مستوى البيانات المالية،
- مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

قد يكون التوثيق بشكل مذكرات أو قائمة مخاطر (للاحتيال) مثل تلك الواردة في التوضيح ٩،٣-١. ولاحظ ما يلي:-

- سيتم إكمال العمودين الأولين في الجدول أدناه كجزء من تحديد المخاطر كما ناقشناه في المجلد ٢، الفصل ٨.
- عمود التوكيد هو تقييم لما يلي:-

- التوكيدات المحددة المرتبطة بمجالات البيانات المالية أو الإفصاحات المتضررة. وهذا سيساعد في تقييم المخاطر على مستوى التوكيد؛ و
- المخاطر السائدة التي تؤثر على الكثير من التوكيدات، وقد تؤثر على تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية.

- المخاطر التي يجري تقييمها هي مخاطر متأصلة. وقد تم تناول مخاطر الرقابة في المجلد ٢، الفصول ١١ و ١٢.
- استخدمت تقييمات الإحتمالية والحجم (الأثر) مقياس عددي من ١= إحتمالية منخفضة/ حجم منخفض إلى ٥= إحتمالية عالية/ حجم عالي. ويمكن مضاعفة هذه المقاييس لتوفير مقياس كلي مشترك. ومع ذلك، يمكن تقييم هذه المخاطر بسهولة تامة كعالية أو متوسطة أو منخفضة.

التوضيح ٩.٣-١

الفترة المنتهية: ٣١ ديسمبر ٢٠X٢ الأهمية النسبية ٥٠,٠٠٠ يورو					
مصدر/ حدث المخاطرة	**أثر عامل المخاطر**	**التوكيدات (س ك د و ت)**	**تقييم المخاطرة المتأصلة**		
			إحتمالية الحدوث	**الأثر النقدي**	**المقياس المشترك**
مكافأة موظفي المبيعات قائمة على عمولات المبيعات	*قد تكون المبيعات وهمية، مسجلة في فترة خاطئة، مبالغ بأرقامها، بشروط تختلف عن الشروط المعيارية لتحقيق الأهداف المخصصة للمكافأة*	و د	٤	٤	١٦
تغطية الإخفاق في الامتثال لاتفاقيات الديون لتجنب استعلامات البنك	*القيود اليومية غير مصرح بها لتأجيل النفقات، تحيز في تقديرات الإدارة*	س	٢	٥	١٠
إدخال موردين وهميين من جانب الموظفين	*دفعات كبيرة لنفقات بأسعار مبالغ بها أو لخدمات/ بضائع لم يجري تسليمها*	و د	٢	٤	٨
معاملات الأطراف ذات العلاقة غير محددة. قد يتم حرمان المساهمين الذين لا يشاركون في العمل.	*عدم تسجيل الإيراد والنفقات بالقيمة السوقية العادلة*	س	٣	٥	١٥
المبيعات النقدية للأجزاء أو الخدمة قد لا يتم تسجيلها أو إيداعها	*الإيراد والأصول بأقل من قيمتها*	ك د و	٤	١	٤

الاختصارات

س= سائد (جميع التوكيدات)　ك= اكتمال　د= دقة　و= وجود　ت= تقدير

نقطة للتأمل

عند توثيق عوامل المخاطر، أنظر في كيفية تحديثها واستخدامها في الفترات اللاحقة. وقد يستغرق تسجيل المعلومات في مكان واحد وبشكل منظم (على النحو الوارد أعلاه) وقتا أطول قليلا للإعداد في البداية، ولكن سيكون أسهل بكثير للتحديث في المستقبل. كما يساعد الشكل المنظم على ضمان ما يلي:-

- عدم التصدي للمخاطرة أكثر من مرة (والذي قد يحدث إذا تكررت المخاطرة في ملف التدقيق)؛
- تقييم ثابت لكل مخاطرة؛
- تحديد المخاطر الكبيرة؛
- سهولة المراجعة. تساعد ورقة العمل الإلكترونية من فرز المخاطر (المسجلة عدديا) حسب تدريجها المشترك، أو حسب الإحتمالية أو الأثر؛ و
- إمكانية تشارك قائمة المخاطر مع العميل (للحصول على مدخلات منه) أو الطلب من العميل إعداد قائمة بعوامل المخاطر لمراجعة المدقق.

٩.٤ دراسات الحالة- المخاطر المتأصلة- التقييم

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

عندما يكون مطلوباً استخدام نموذج منظم لتوثيق عملية التقييم، يمكن عمل ذلك باستخدام نفس النموذج المشار اليه في المجلد ٢، الفصل ٨. ويمكن استخدام عمود إستجابة التدقيق للربط المرجعي بين عوامل المخاطر وإجراءات التدقيق المحددة أو برامج التدقيق التي تتناول المخاطر التي تم تحديدها.

أما إذا كانت المذكرة هي التي ستُستخدم، يمكن إضافة تقييم المخاطر والإستجابة إلى المذكرة المشار إليها في المجلد ٢، الفصل ٨.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

المخاطر التجارية						
مصدر/ حدث المخاطرة	**أثر عامل المخاطرة**	**التوكيدات**	**تقييم المخاطر المتاصلة**			**مخاطر هامة نعم/لا**
	أي مجالات للبيانات المالية يمكن أن تشوبها أخطاء جوهرية، وكيف؟	س ك د و ت	إحتمالية الحدوث	الاثر النقدي	المقياس المشترك	
نمو مستمر (بالرغم من الانكماش الاقتصادي) وأنظمة رقابة ضعيفة على المخزون	*خرق اتفاقيات الديون*	*س*	*٤*	*٥*	*٢٠*	*نعم*
موظف المخزون معروف بارتكابه للأخطاء	*أرصدة المخزون قد تكون أقل/ أكثر من الواقع وربما تؤثر على التقدير*	*ك د و ت*	*٥*	*٣*	*١٥*	*لا*
أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ضعيفة في عدد من المجالات	*سلامة البيانات قد تتأثر سلبا أو قد تضيع البيانات حتى.*	*س*	*٣*	*٥*	*١٥*	*لا*
الانكماش الاقتصادي	*قد يكون خفض قيمة المخزون مطلوباً*	*ت*	*٣*	*٣*	*٩*	*لا*
السعي لمبيعات جديدة في دول أخرى	*مخاطر الصرف الأجنبي للذمم المدينة*	*د*	*٢*	*٢*	*٤*	*لا*
الانكماش الاقتصادي	*قد يكون من الصعب تحصيل الذمم المدينة*	*ت*	*٣*	*١*	*٣*	*لا*

الاختصارات
س= سائد (جميع التوكيدات)
ك= اكتمال
د= دقة
و= وجود
ت= تقدير

تقييم إحتمالية الحدوث على مقياس من ١-٥

١= بعيدة
٢= غير محتملة
٣= محتملة
٤= محتملة جداً
٥= مؤكدة تقريبا

تقييم الحجم (الاثر النقدي) فيما يتعلق بالأهمية النسبية على مقياس من ١-٥

١= غير هام
٢= صغير
٣= معتدل
٤- كبير
٥= هام

* عوامل المخاطر التي يصل تقييم المخاطر المشترك (الإحتمالية x الاثر) لها إلى ٢٠ درجة أو أكثر يجب اعتبارها مخاطر احتيال "كبيرة")

ملاحظة: الخرق المحتمل للعهود البنكية يحمل درجة ٢٠ للمخاطر على المقياس المشتركة، ويعتبر بالتالي مخاطرة هامة. وهذا النوع من المخاطر يتطلب اعتبار تدقيق خاص من المدقق، بما في ذلك الحصول على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة ذات العلاقة بهذه المخاطر.

مخاطر الاحتيال						
مصدر/ حدث المخاطرة	**أثر عامل المخاطرة**	**التوكيدات**	**تقييم المخاطر المتأصلة**			**مخاطر هامة نعم/لا**
	أي مجالات للبيانات المالية يمكن أن تشوبها أخطاء جوهرية، وكيف؟	س ك د و ت	إحتمالية الحدوث	الاثر النقدي	المقياس المشترك	
الضغوط						
تقليل العبء الضريبي	*القيود اليومية غير مفوض بها أو تلاعب بالبيانات المالية*	س	٤	٥	٢٠	نعم
نمو سريع يفرض ضغط على التمويل	*التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية*	س	٤	٥	٢٠	نعم
تقليل العبء الضريبي	*تحيز الإدارة في التقديرات (مثل في تقدير المخزون) لتقليل الدخل.*	ك د ت	٤	٤	١٦	نعم
عمولة المبيعات القائمة على تجاوز عتبة معينة	*تضخيم المبيعات لتلبية شرط الوصول للعتبة. ومع ذلك فإن العمولة صغيرة.*	و	٣	٢	٦	لا
دفع رشاوى للحصول على عقود	*ضرر بالسمعة والمبالغة بتقدير النفقات وغرامات غير مستحقة*	ك د و	٢	٢	٤	لا
الفرص						
الاعتراف بالإيرادات	*تطبيق غير متسق للسياسات المحاسبية*	ك د و	٣	٤	١٢	نعم
توسع هام في استخدام معاملات الأطراف ذات العلاقة	*قد تكون المبيعات/ المشتريات أقل/ أكثر من الواقع*	ت	٤	٥	٢٠	نعم
بنود مخزون سهلة النقل وذات قيمة عالية	*بضائع مسروقة من المخزون*	و	٤	٣	١٢	لا
حالة مبيعات نقدية عالية	*بضائع مسروقة/ نقد مسروق*	و	٤	٣	١٢	لا
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	*قد لا تكون المبيعات/ المشتريات مكتملة أو مقدرة بشكل صحيح أو جرى الافصاح عنها في البيانات المالية*	س	٣	٤	١٢	لا
تبرير الموقف						
روح معنوية متدنية لدى العمال المؤقتين	*بضاعة مسروقة/ نقد مسروق*	و	٣	٢	٦	لا

الاختصارات
س= سائد (جميع التوكيدات)
ك= اكتمال
د= دقة
و= وجود
ت= تقدير

تقييم إحتمالية الحدوث على مقياس من ١-٥
١= بعيدة
٢= غير محتملة
٣= محتملة
٤= محتملة جداً
٥= مؤكدة تقريبا

تقييم الحجم (الاثر النقدي) فيما يتعلق بالأهمية النسبية على مقياس من ١-٥
١= غير هام
٢= صغير
٣= معتدل
٤- كبير
٥= هام

* عوامل المخاطر التي يصل تقييم المخاطر المشترك (الإحتمالية x الاثر) لها إلى ٢٠ درجة أو أكثر يجب اعتبارها مخاطر احتيال "كبيرة")

ملاحظة: تحيز الإدارة المحتمل في التقديرات وقيود اليومية غير المصرح بها والضغوط لتمويل النمو السريع، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة جرى تقييمها جميعها كمخاطر هامة (حيث تجاوز المقياس المشترك ٢٠ درجة). وهذا النوع من المخاطر يتطلب اعتبار تدقيق خاص من المدقق، بما في ذلك الحصول على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة ذات العلاقة بهذه المخاطر. وفي حال لم تكن أنظمة الرقابة موجودة، فمن المرجح وجود عيوب هامة. ولاحظ أن الاعتراف بالإيرادات لديه درجة مشتركة أقل من ١٦ ولكن يفترض أن يكون خطر كبير. (أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠,٢٦).

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مذكرة إلى ملف: كومار وشركاه

تحديد المخاطر المتأصلة

الأهمية النسبية = ٣٠٠٠ يورو

نتيجة لأداء إجراءات تقييم المخاطر الواردة في ورقة العمل X.X، والتي شملت المصادر المحتملة للمخاطر الناجمة عن المجالات الستة المطلوبة للفهم، حددنا عوامل المخاطر التالية:

المخاطر التجارية

غياب راج عن العمليات- مخاطرة سائدة

- قد تتعرض جودة ودقة السجلات المحاسبية للخطر بسبب تركيز راج على المسائل العائلية الشخصية. ويمكن للبيانات المالية أن تشوبها أخطاء جوهرية.
  تقييم المخاطر : إحتمالية حدوث عالية/ حجم عالي (بما يتعلق بالأهمية النسبية)= مخاطرة عالية، وأيضا مخاطرة هامة. أنظر ورقة العمل رقم X.X.
  الإستجابة للمخاطر: *(سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)*
- أعتاد راج على تفتيش البضائع للتحقق من جودتها قبل الشحن. ويمكن أن تتعرض جودة المنتجات المباعة للخطر بسبب غياب راج، مما يؤدي إلى مرتجعات أعلى و/ أو مخزون متكدس. (تقدير)
  تقييم المخاطر: إحتمالية منخفضة/ حجم منخفض= مخاطرة منخفضة
  الإستجابة للمخاطر: *(سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)*

الانكماش الاقتصادي والتبعية الاقتصادية- مخاطرة سائدة

- تعتمد كومار وشركاه على عميلها الرئيسي شركة ديفتا للأثاث والتي تمثل أكثر من٩٠٪ من مبيعاتها. وفي هذا الانكماش الاقتصادي، يمكن أن تقوم ديفتا بإلغاء أوامر الشراء مما قد يؤدي إلى خرق العهود البنكية وأصول مبالغ في قيمتها. إذا طلب البنك قرضه، قد لا تكون الشركة قادرة على الاستمرار.
  تقييم المخاطر: إحتمالية معتدلة/ حجم معتدل.
  الإستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

مخاطر الاحتيال

الاعتراف بالإيرادات

- إمكانية عدم اتساق التطبيق للسياسات المحاسبية

تقييم المخاطر: إحتمالية معتدلة/ حجم معتدل= مخاطرة معتدلة، إلا أن هذا يفترض بأنه مخاطرة هامة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠,٢٦، لذا سيعامل على هذا الأساس.

الإستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

تخفيض الضريبة

- قد يكون هناك تحيز للإدارة لتقليل العبء الضريبي. وقد يكون هناك تحيز في تقديرات الإدارة أو قيود يومية غير مصرح بها. (اكتمال، دقة)

تقييم المخاطر: إحتمالية عالية/ حجم معتدل= مخاطرة معتدلة إلى عالية، ويجب اعتبارها مخاطرة هامة.

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

الانكماش الاقتصادي والتبعية الاقتصادية- مخاطرة سائدة

- قد تؤدي ضغوط تراجع المبيعات والسيولة إلى التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية (جميع التوكيدات).

تقييم المخاطر: إحتمالية معتدلة/ حجم عالي= مخاطرة معتدلة إلى عالية، ويجب اعتبارها مخاطرة هامة.

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

غياب راج عن العمليات- مخاطرة سائدة

- غياب راج ينتج عنه حد أدنى من الرقابة على عمل روبي. وبالإضافة إلى ذلك، يبدو لدى روبي معنويات منخفضة وضغوط مالية شخصية. وهذا قد يخلق الدافع والفرصة وتبرير الموقف لسرقة النقد/ البضائع (*الوجود*) و/ أو التلاعب بالبيانات المالية.

تقييم المخاطر: إحتمالية معتدلة/ حجم معتدل= مخاطرة معتدلة

الإستجابة للمخاطر: (*سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦*)

الأطراف ذات العلاقة

- يمكن التلاعب بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يؤدي إلى المبالغة في تقدير قيمة المبيعات (*التقدير*).

تقييم المخاطر: إحتمالية معتدلة/ حجم معتدل= مخاطرة معتدلة، ويجب اعتبارها مخاطرة هامة.

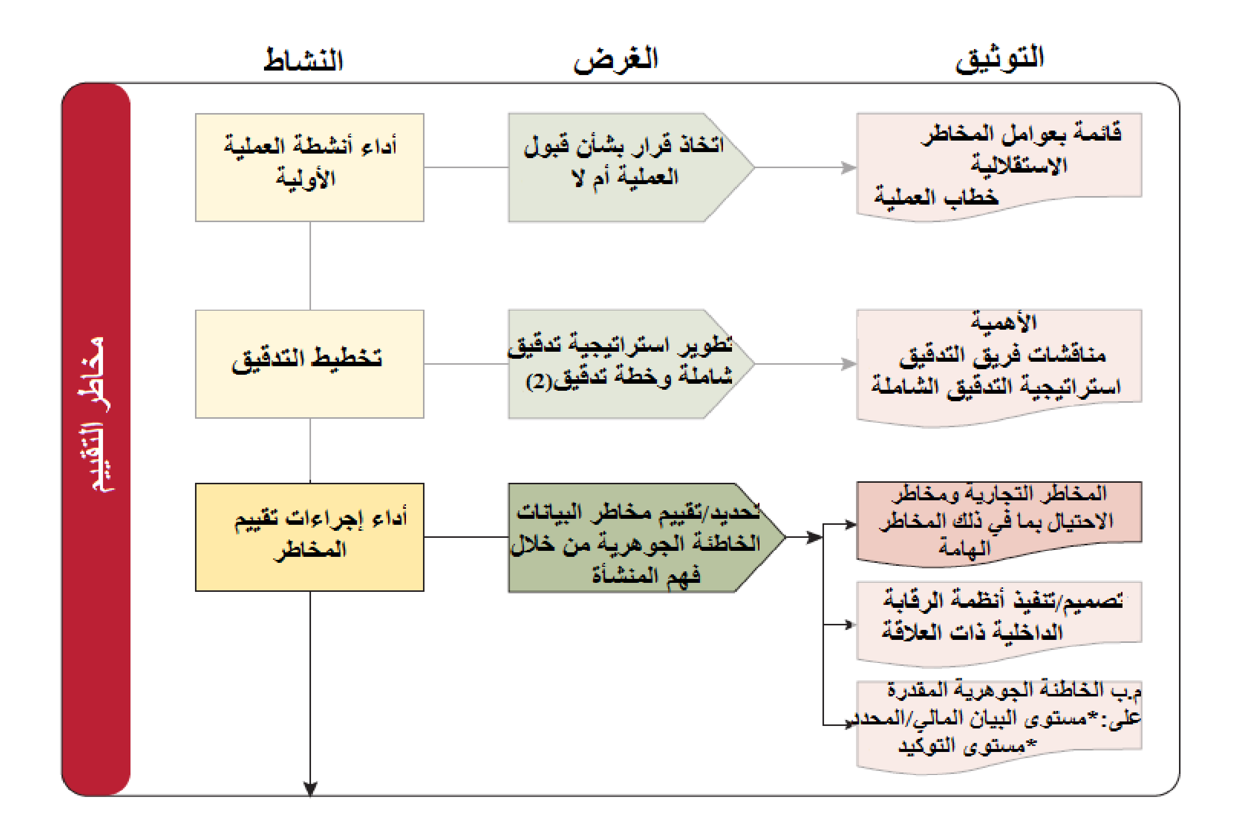
الإستجابة للمخاطر: *(سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)*

ملاحظة: تتطلب المخاطر الهامة اعتبار تدقيق خاص من المدقق، بما في ذلك الحصول على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة ذات العلاقة بهذه المخاطر. وفي حال لم تكن أنظمة الرقابة موجودة، فمن المرجح وجود عيوب هامة

١٠. المخاطر الهامة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول طبيعة وتحديد المخاطر الهامة، والتبعات للتدقيق	٢٤٠، ٣١٥، ٣٣٠

التوضيح ١٠.٠-١



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٦	عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، يتعين على المدقق بناء على افتراض وجود مخاطر إحتيال في الإعتراف بالإيرادات، تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو التوكيدات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير مطبق في الظروف العملية ولا يحدد بناءً على ذلك الإعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرات ٢٨أ- ٣٠أ)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٤	لأغراض معايير التدقيق الدولية، تحمل المصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:- (هـ) المخاطرة الهامة- مخاطرة محددة ومُقيمة ذات أخطاء جوهرية تتطلب حسب تقدير المدقق اعتبارات تدقيق خاصة.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١٠٥أ-١٠٨أ). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (المرجع: الفقرات ١٠٩أ-١١٣أ). وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٧	كجزء من تقييم المخاطر كما هو مبين في الفقرة ٢٤، على المدقق أن يحدد أي من المخاطر التي تم تحديدها في تقدير المدقق مخاطر هامة. وعند ممارسة هذا التقدير يستثني المدقق أثر أنظمة الرقابة التي تم تحديدها والمتعلقة بالمخاطرة.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٨	عند ممارسة التقدير حول أي المخاطر تعتبر مخاطر هامة، على المدقق اعتبار ما يلي على الأقل:- (أ) فيما إذا كانت المخاطرة مخاطرة إحتيال؛ (ب) فيما إذا كانت المخاطرة تتعلق بتطورات إقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك من التطورات الأخرى الهامة التي تمت مؤخراً، ولذلك تتطلب اهتماما خاصاً؛ (ج) مدى تعقيد المعاملات؛ (د) فيما إذا كانت المخاطرة تنطوي على معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ (ه) درجة التقدير الذاتي في قياس المعلومات المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق أوسع من عدم اليقين في القياس؛ و (و) فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة خارج سير العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو بخلاف ذلك غير اعتيادية. (المرجع: الفقرات ١١٩أ-١٢٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٩	عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة، عليه أن يحصل على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة أنظمة الرقابة، ذات العلاقة بالمخاطرة (المرجع: الفقرات ١٢٤أ-١٢٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢١	إذا حدد المدقق بأن مخاطرة خطأ جوهري مُقيمة عند مستوى التوكيد هي مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة. وعندما يتألف منهج المخاطرة الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات إختبارات للتفاصيل. (المرجع: الفقرة ٥٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٨	لدى تحقيق المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ والمتمثل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ينبغي أن يحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ويحدد ما إذا كانت أي من تلك المخاطر تشكل مخاطر هامة. ولدى تحديد ذلك، ينبغي أن يتعامل المدقق مع معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة المحددة والتي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة على أنها تؤدي إلى ظهور مخاطر هامة.
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٩	في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة إحتيال (بما في ذلك الظروف المتعلقة بوجود طرف ذي علاقة لديه تأثير مهيمن) لدى أداء إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠. (المرجع: الفقرات ٦أ و٢٩أ-٣٠أ).

١٠.١ لمحة عامة

بعد تحديد المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال وتقييمها، يمكن النظر في وجود المخاطر الهامة والتي هي عبارة عن تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة على أنها عالية جدا لدرجة تستدعي، بتقدير المدقق، اعتبارات تدقيق خاصة.

ويتم تقييم المخاطر الهامة قبل النظر في أي أنظمة رقابة للتخفيف منها. وتستند المخاطرة الهامة على المخاطرة المتأصلة (قبل النظر في أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة) وليس على المخاطر المجتمعة (النظر في المخاطرة المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية على حد سواء). فعلى سبيل المثال، فإن شركة لديها مخزون كبير من الماس ستكون معرضة لمخاطرة متأصلة عالية ترتبط بالسرقة. وإستجابة الإدارة تتمثل في الحفاظ على مرافق آمنة. وبهذا تكون المخاطر المجتمعة للأخطاء الجوهرية في حدها الأدنى. ومع ذلك، لأن مخاطرة الخسارة (قبل النظر في الرقابة الداخلية) من المرجح أن تكون عالية، وحجمها سيكون له أثر جوهري على البيانات المالية، فإن المخاطرة تكون محددة كمخاطرة "هامة".

نقطة للتأمل

عند النظر في وجود مخاطر هامة، قد يكون من الصعب تجاهل الأثر المخفف لأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة. وهذا بالأخص صحيح عندما يكون الأشخاص المكلفين بتنفيذ أنظمة الرقابة معروفين بشكل جيد للمدقق، ويتمتعون على الأرجح بدرجة عالية من الكفاءة في ما يقومون به.

والمطلوب هو فصل المخاطر الكامنة عن أنظمة الرقابة القائمة. وعلى سبيل المثال، فإن الشخص البالغ الذي يكون على وشك عبور شارع مزدحم لا يرى بهذا الأمر مخاطرة عالية. وذلك لأنه من المتوقع بالبالغين استخدام عيونهم وآذانهم وخبرتهم السابقة (في عبور الشوارع) للعبور بأمان. ولكن مثل هذا التقييم للمخاطر يجمع بين المخاطر المتأصلة في عبور الشارع وعدد من أنظمة الرقابة (استخدام العيون والآذان والخبرة السابقة). ولتقييم ما إذا كان عبور الشارع يشكل مخاطرة هامة (أي قبل تقييم أنظمة الرقابة)، فإن الشخص يجب أن يكون معصوب العينين، ويضع سدادات للأذن، ومن ثم يعبر الشارع.

١٠.٢ أمثلة

فيما يلي في التوضيح أدناه أمثلة على المخاطر الهامة.

التوضيح ١٠.٢-١

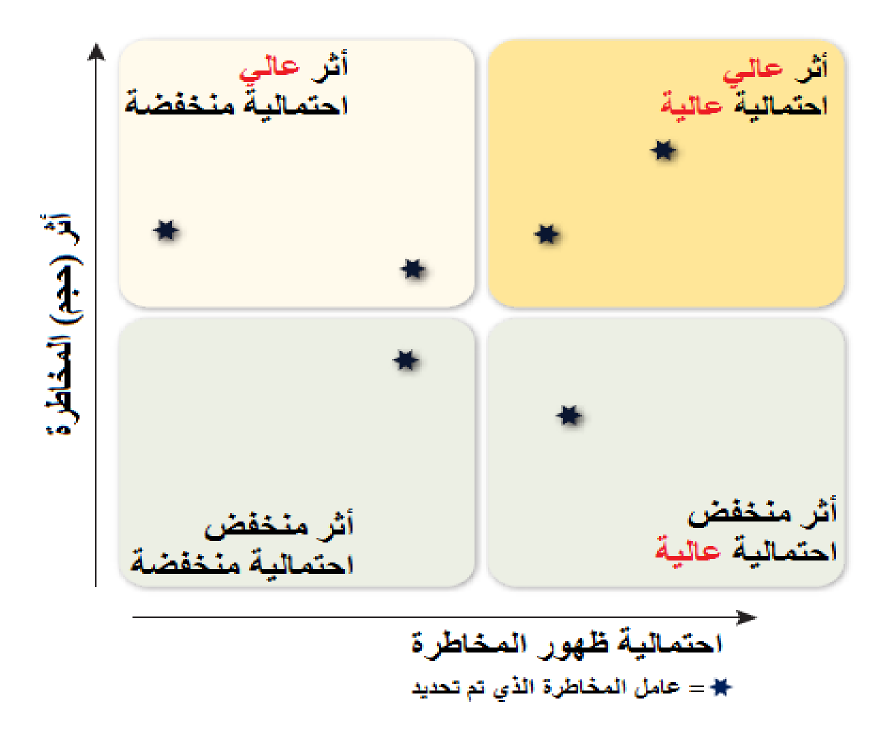
المصادر	الأمثلة
أنشطة ذات مخاطر عالية	وتشمل العمليات أو الأحداث التي قد تظهر فيها الأخطاء الجوهرية بسهولة، مثل مخزون الماس أو سبائك ذهب ذات قيمة عالية يملكها صائغ ما، أو نظام محاسبي جديد/ معقد تم إدخاله.

المصادر	الأمثلة
معاملات ضخمة غير اعتيادية (بالحجم أو بالطبيعة)	تعامل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خارج سير العمل العادي للمنشأة على أنها تؤدي إلى مخاطر كبيرة. وتشمل المعاملات غير المتكررة والضخمة مثل:- • حجم غير اعتيادي المعاملات الروتينية مع طرف ذي علاقة؛ • عقد مبيعات أو توريد ضخم؛ • شراء أو بيع أصول كبرى أو أجزاء رئيسية من المنشأة؛ و • بيع الأعمال التجارية لطرف ثالث. أما المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع للمعالجة المنتظمة فمن غير المرجح أن تؤدي إلى مخاطر كبيرة.
المسائل التي تتطلب التقدير أو تدخل الإدارة	ومن الأمثلة على ذلك:- • الافتراضات والحسابات التي تستخدمها الإدارة في وضع التقديرات الرئيسية؛ • المبادئ الحسابية أو المحاسبية المعقدة؛ • الإعتراف بالإيرادات (يفترض أن يكون مخاطرة هامة) الذي يخضع لاختلاف التفسيرات؛ • جمع ومعالجة يدوية واسعة النطاق للبيانات؛ و • الحالات التي تستلزم تدخل الإدارة لتحديد المعالجة المحاسبة التي سيتم استخدامها.
احتمالية إحتيال	إن مخاطرة عدم اكتشاف خطأ مادي ناتج عن الإحتيال (والذي هو مقصود ومخفي عن عمد) أعلى من مخاطرة عدم اكتشاف واحد ناتج عن الخطأ. وعند تقييم ما إذا كانت المخاطر الهامة قد تنتج عن عوامل مخاطر الإحتيال التي تم تحديدها، وتقييم السيناريوهات والمخططات المحتملة التي أفرزتها مناقشات الفريق (أنظر المجلد ٢، الفصل ٧)، خذ بالاعتبار ما يلي:- • مهارة مرتكب الإحتيال المحتمل؛ • الحجم النسبي للكميات الفردية المتلاعب بها؛ و • مستوى السلطة الممنوحة للإدارة أو الموظف لـــ:- - التلاعب بالسجلات المحاسبية بشكل مباشر أو غير مباشر؛ و - تجاوز إجراءات الرقابة؛ • تكرار ومدى التلاعب المعني؛ • درجة التواطؤ المحتملة؛ • الإقرارات المقدمة بشكل خاطئ ومقصود للمدقق؛ • خبرة التدقيق السابقة أو المخاوف التي أعرب عنها أشخاص آخرين. ويمكن تحديد مخاطر الإحتيال الهامة في أي مرحلة من التدقيق كنتيجة للمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها.

١٠.٣ تحديد المخاطر الهامة

إذا تم بالفعل تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية، كل ما هو مطلوب بعد ذلك هو مراجعة النتائج وتحديد (على أساس التقدير المهني) تلك المخاطر التي تكون في الواقع هامة. وعلى سبيل المثال، إذا تم تخطيط تقييم المخاطر على النحو الموضح أدناه (تمثل النجوم المخاطر المُقيمة)، ستكون المخاطر الواقعة في المنطقة المظللة (المخاطر عالية الحجم والاحتمالية) هي التي يمكن اعتبارها في البداية مخاطر هامة.

التوضيح ١٠.٣-١



عند النظر في ما إذا كانت المخاطر هامة، على المدقق أخذ المسائل الواردة أدناه بالاعتبار.

	الإعتبارات
العوامل التي قد تشير إلى "مخاطر هامة" محتملة	مخاطرة إحتيال
	مخاطر تتعلق بتطورات إقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك من التطورات الأخرى الهامة التي تمت مؤخراً، ولذلك تتطلب اهتماما خاصاً.
	مدى تعقيد المعاملات.
	تنطوي على معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
	درجة التقدير الذاتي في قياس المعلومات المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق أوسع من عدم اليقين في القياس.
	معاملات هامة خارج سير العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو بخلاف ذلك غير اعتيادية.

في المنشآت الأصغر حجماً، قد ترتبط المخاطر الهامة في كثير من الأحيان بالمسائل الواردة في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٠.٣-٢

معلومات/ الموضوع	الخصائص
معاملات هامة غير اعتيادية	• مخاطرة متأصلة عالية (الاحتمالية والأثر). • المعاملات غير المتكررة التي لا تخضع لمعالجة منتظمة. • غير اعتيادية من حيث الحجم أو الطبيعة (مثل امتلاك منشأة جديدة). • تتطلب تدخل الإدارة:– – لتحديد المعالجة المحاسبية، و – جمع ومعالجة البيانات. • تتضمن مبادئ حسابية أو محاسبية معقدة. • طبيعة المعاملات تجعل من الصعب على المنشاة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة على المخاطر.
مسائل تقديرية هامة	• مخاطرة متأصلة عالية. • تنطوي على عدم يقين هام في القياس (مثل وضع التقديرات المحاسبية). • المبادئ المحاسبية المنطوية قد تخضع لاختلاف التفسيرات (مثل إعداد التقديرات المحاسبية أو تطبيق الإعتراف بالإيرادات). • قد يكون التقدير المهني المطلوب من الإدارة ذاتي أو معقد أو يتطلب إفتراضات حول الآثار المترتبة على الأحداث المستقبلية (مثل التقدير المهني للقيمة العادلة وتقدير المخزون الخاضع للتقادم السريع...الخ).
مخاطر معاملات هامة	• قد يكون هناك عدد صغير من مخاطر المعاملات التي تتعلق بعمليات تجارية رئيسية (مثل شحن البضائع دون فواتير في عملية بيع) قد ينتج عنها أخطاء جوهرية في البيانات المالية إذا لم يتم العمل على تخفيفها. وفي حال تطلبت هذه المخاطر اعتبار تدقيق خاص، سيتم اعتبارها مخاطر هامة. وإذا لم يكن هناك أنظمة رقابة داخلية مطبقة للتخفيف من مثل هذه المخاطر، سيتم الإبلاغ عنها للإدارة كعيوب هامة.
إحتيال	• الإعتراف بالإيرادات. ومن المفترض أن يكون مخاطرة هامة. • تجاوز أو تحيز الإدارة في التقديرات...الخ. • معاملات رئيسية للأطراف الأخرى ذات العلاقة يتم استخدامها لزيادة المبيعات أو المشتريات. • التواطؤ مع الموردين أو العملاء مثل التلاعب بالأسعار أو المناقصات. • معاملات وهمية أو غير مسجلة.

١٠ . ٤ الإستجابة للمخاطر الهامة

عندما يتم تصنيف المخاطر بأنها "هامة"، يجب أن تكون إستجابة المدقق على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١٠ .٤-١

خطوات التدقيق	الوصف
تقييم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية على كل مخاطرة هامة	هل قامت الإدارة بتصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية من شأنها التخفيف من المخاطر الهامة؟ أنظر في وجود أنظمة رقابة مباشرة مثل أنشطة الرقابة وأنظمة رقابة غير مباشرة (سائدة) يمكن إدراجها في بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ونظم المعلومات وعناصر المتابعة. وستكون هذه المعلومات مفيدة في تطوير إستجابة تدقيق فعالة للمخاطر التي تم تحديدها. وحيث لا تخضع المسائل غير الروتينية أو التقديرية للرقابة الداخلية الروتينية (مثل حالة لمرة واحدة أو حدث سنوي)، فإن المدقق سيقوم بتقييم إدراك الإدارة للمخاطر، ومدى ملائمة استجابتها. وعلى سبيل المثال، إذا اشترت المنشأة أصول أعمال تجارية أخرى، فإن استجابتها قد تشمل ما يلي:- • تعيين مقدر مستقل للأصول المكتسبة؛ • تطبيق مبادئ محاسبية مناسبة؛ و • الإفصاح الصحيح عن هذه المعاملة في البيانات المالية. وحيث يحدد المدقق بأن إستجابة الإدارة لم تكن بشكل مناسب (من خلال تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية على المخاطر الهامة)، يكون هناك عيوب هامة في أنظمة الرقابة للمنشأة ويجب إبلاغها (في أقرب وقت ممكن أمكن) إلى أولئك المكلفين بالحوكمة.
تصميم إستجابة تدقيق للمخاطر الهامة التي تم تحديدها	هل تتصدى إجراءات التخطيط الإضافية المخطط لها للمخاطرة الهامة بشكل محدد؟ من شأن هذه الإجراءات أن تكون مصممة للحصول على أدلة تدقيق ذات موثوقية عالية، وقد تشمل إختبارات لأنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية. في كثير من الحالات، قد تكون إجراءات التدقيق ببساطة امتدادا للإجراءات التي سيتم تنفيذها في كل الحالات. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المخاطرة الهامة تتعلق باحتمالية تحيز الإدارة في إعداد تقدير ما على سبيل المثال، فقد تشتمل الإجراءات الجوهرية الموسعة على ما يلي:- • تقييم صحة الافتراضات المستخدمة؛ • تحديد المصادر والموثوقية للمعلومات المستخدمة (الداخلية والخارجية على حد سواءً)؛ و • النظر في وجود أي تحيز في تقديرات الفترة السابقة مقارنة بالوقائع الفعلية، • مراجعة المنهجيات المستخدمة (بما في ذلك صيغ جداول البيانات الإلكترونية) في التقديرات الحسابية.
عدم الإعتماد على أدلة التدقيق للفترات السابقة	حيث يكون مخططاً إختبار فعالية التشغيل لنظام رقابة من أجل تخفيف مخاطرة هامة، قد لا يعتمد المدقق على أدلة تدقيق تتعلق بفعالية التشغيل لنظام الرقابة التي تم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة.

خطوات التدقيق	الوصف
الإجراءات التحليلية الجوهرية لوحدها غير كافية	لا يعتبر استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية لوحدها إستجابة مناسبة عند التصدي لمخاطرة هامة. وعندما يتألف التعامل مع المخاطر الهامة من إجراءات جوهرية فقط، يجب عندئذ أن تتكون إجراءات التدقيق من واحدة مما يلي:- • إختبارات للتفاصيل وحدها؛ و • مجموعة من الإختبارات للتفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

١٠ . ٥ توثيق المخاطر الهامة

يتم توثيق المخاطر الهامة التي تم تحديدها، وإستجابة التدقيق المقترحة. وإذا جرى توثيق كافة المخاطر في مكان واحد، فإن توثيق المخاطر الهامة سيكون مجرد امتداد لمعلومات موثقة بالفعل.

ملاحظة: إذا استنتج المدقق بأن الإعتراف بالإيرادات لا يشكل مخاطرة هامة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال، ينبغي إدراج أسباب هذا الإستنتاج في وثائق التدقيق.

١٠ . ٦ دراسات الحالة- المخاطر الهامة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

يمكن تحديد المخاطر الهامة من قائمة عوامل المخاطر وتقييمها. أنظر النماذج الواردة في مناقشة دراسات الحالة في المجلد ٢، الفصول ٨ و ٩. ويمكن أيضا استخدام مثل هذه النماذج للإشارة المرجعية لكل مخاطرة هامة مع خطة التدقيق المفصلة ذات العلاقة.

ولكل مخاطرة هامة يتم تحديدها، يجب توثيق إستجابة الإدارة وإجراءات التدقيق الملائمة التي تم تصميمها للإستجابة لمخاطرة معينة.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

(مقتطفات)

المخاطرة الهامة	إستجابة الإدارة	إستجابة المدقق	ورقة العمل المرجعية
خرق محتمل لشروط التمويل البنكي؟	*إعداد ومتابعة تنبؤات التدفق النقدي.* *إعادة التفاوض على مبلغ وشروط التمويل.*	*النظر في خطط نمو الشركة وما إذا كانت تنبؤات التدفقات النقدية واقعية.* *مراجعة ومقارنة النتائج والتدفقات النقدية الفعلية.* *التأكد من أن تقديرات الذمم المدينة والمخزون (تأمين القروض) معقولة.* *مراجعة طلب إعادة التمويل المقدم من الشركة للبنك.* *مراجعة أي رد/ مراسلة من البنك*	غير مدرجة
قد يحدث التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية	*لا شيء. الإدارة لا ترى في ذلك مخاطرة على الإطلاق.*	*المراجعة بعناية للافتراضات المستخدمة في تنبؤات التدفق النقدي، والأساس الذي يتم عليه إعداد تقارير التدفق النقدي الفعلي.* *التأكد من أن أساس تقدير الذمم المدينة والمخزون صالح وصحيح. والإختبار بعناية لوجود ودقة المبيعات، كون هناك ضغط للحفاظ على مستويات المبيعات وزيادتها على الرغم من بيئة التحديات الإقتصادية الراهنة.*	
عدم أتساق الإعتراف بالإيرادات (مخاطرة إحتيال مفترضة)	*عقود البيع التي تتجاوز ٥٠٠ يورو يراجعها مدير المبيعات.*	*مراجعة العقود الكبرى (وعينة من العقود الأصغر حجما) والمناقشة مع مدير المبيعات للتأكد من الإعتراف بالإيرادات على النحو المناسب في الفترة المقصودة.*	
قيود يومية غير مصرح بها	*وافقت الإدارة على وضع سياسة تستلزم الموافقة على كافة قيود، لكنه لم يتم تنفيذها حتى الآن.*	*تحديد ومراجعة كافة قيود اليومية التي تتجاوز ١٥٠٠ يورو، وكافة القيود في الشهر السابق وبعد نهاية الفترة.*	
توسع هام في استخدام معاملات الأطراف الأخرى ذات العلاقة	*السياسة هي تحديد جميع معاملات الأطراف ذات العلاقة على أنها هامة، وتنفيذها بالشروط العادية للبيع. وهذا يشمل أي أصول أو خدمات للشركات للاستخدام الشخصي من الإدارة أو الموظفين.*	*مراجعة فهم الموظفين للسياسة من خلال الإستعلام والتفتيش.* *السعي للتأكد من أن كافة المعاملات مع الأطراف ذات الصلة قد تم تحديدها، وأن المعاملات وشروط البيع وطبيعة المعاملة والتواريخ صحيحة.*	

أعده: ج.ف **تاريخ:** ٩ ديسمبر ٢٠X٢

راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مذكرة إلى ملف: كومار وشركاه

تحديد المخاطر الهامة

فيما يلي أدناه مجالات المخاطر الهامة، بما في ذلك إستجابة الإدارة وإستجابة التدقيق.

الإنكماش الإقتصادي

لم تتأثر الشركة بشكل سيء للغاية من فترة الإنكماش الإقتصادي. ومع ذلك، اعتاد راج مراجعة حسابات العهود البنكية بصورة دورية، إلا أنه لم يكن مكترثا لهذا في الفترة الحالية قيد التدقيق. وسوف نقوم بإعادة حساب جميع النسب لمعرفة الوضع تجاه العهود. كما سنقوم بتنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق في مجالات التدقيق التي تشكل المدخلات للعملية الحسابية. وتتعاظم المخاطرة كلما اقتربت الشركة من خرق العهود، وذلك بسبب احتمال التلاعب بالبيانات المالية.

تخفيض الضريبة

لا تتوفر أنظمة رقابة للإدارة تتصدى لهذه المسألة على وجه التحديد. وستكون الإستجابة لهذه المخاطرة هي مراجعة تقديرات الإدارة وقيود اليومية بعناية (أنظر أدناه).

القيود اليومية غير المصرح بها

كانت موافقة راج على كافة القيود اليومية شرطاً، ولكن هذا لم يحدث بشكل مستمر. وسوف نقوم بتحديد ومراجعة كافة قيود اليومية التي تتجاوز ٥٠٠ يورو، وكافة القيود في الشهر وبعد نهاية الفترة.

معاملات الأطراف ذات العلاقة

سياسة الشركة هي تحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على أنها هامة، وتنفيذها بالشروط العادية للبيع. وسنقوم بمراجعة فهم راج وروبي للسياسة من خلال الإستعلام والتفتيش. وسنتأكد من أنه لكافة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت شروط البيع وطبيعة المعاملة والتواريخ صحيحة. كما سنبقى متيقظين على مدار التدقيق للمعاملات التي تتم خارج سياق العمل العادي، وأن جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها في الواقع.

الإعتراف بالإيرادات

سياسات الإعتراف بالإيرادات للمبيعات واضحة إلى حد ما، وغالبية المبيعات التي تقوم بها كومار وشركاه هي لشركة ديفتا. وعمل التدقيق الذي تم على القطع والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تصدى لأي احتمال للإحتيال يتم بالإعتراف بالإيرادات بشكل غير ملائم.

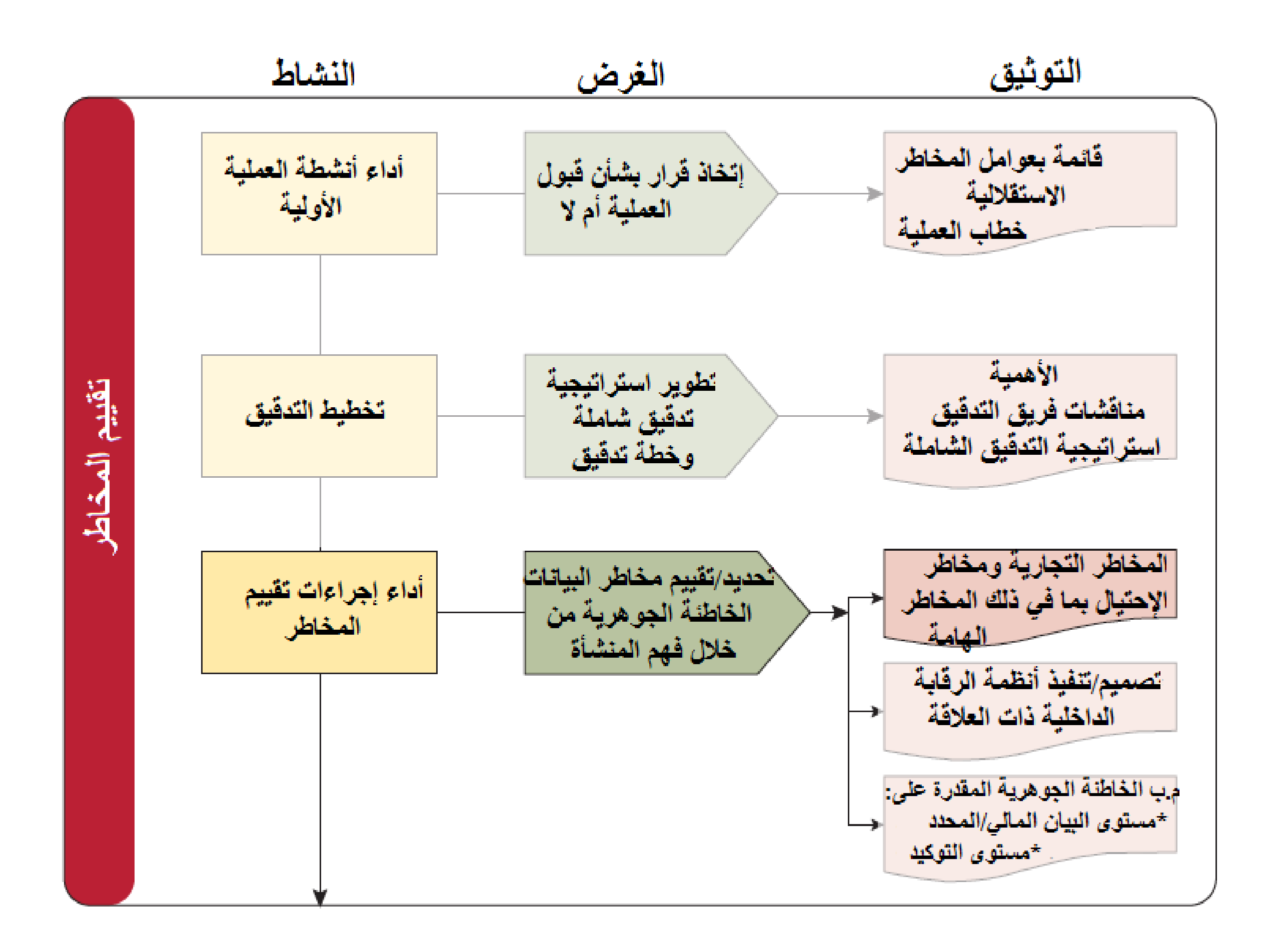
أعده: ج.ف **تاريخ:** ٩ ديسمبر ٢٠X٢

راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ يناير ٢٠X٢

١١. فهم الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
إرشادات حول الخطوات التي ينطوي عليها فهم أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق:- • تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة؛ و • التوثيق باستخدام نهجين محتملين.	**٣١٥**

التوضيح ١١.٠-١



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٤	لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات المعاني المخصصة لها:- (أ) التأكيدات: تعهدات من قبل الإدارة، بشكل صريح أو غير ذلك، متضمنة في البيانات المالية حسبما يستخدمها المدقق لدراسة الأنواع المختلفة من البيانات الخاطئة المحتملة التي يمكن أن تقع (ب) مخاطر الأعمال: المخاطر الناجمة عن ظروف أو أحداث أو حالات أو تصرف أو عدم تصرف يمكن أن يؤثر سلبا على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها أو من وضع الأهداف والاستراتيجيات غير الملائمة (ج) الرقابة الداخلية: العملية التي تم تصميمها وتنفيذها والحفاظ عليها من قبل المكلفين الحوكمة والإدارة والموظفين لتوفير الضمان المعقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بموثوقية إعداد التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها. ويشير مصطلح "الضوابط" إلى أي جوانب لواحد أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٢	يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم أنظمة الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع أنظمة الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر للتقدير المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان نظام رقابة، فردياً أو بالاشتراك مع أنظمة أخرى للرقابة، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرات ٤٢أ-٦٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٤	يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على الفهم، يجب أن يُقيم المدقق فيما إذا:- (أ) قامت الإدارة، مع نظرة عميقة من أولئك المكلفين بالحوكمة، بإحداث والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و (ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرات ٦٩أ-٧٨أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٥	يجب أن يحصل المدقق على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:- (أ) تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛ (ب) تقدير أهمية المخاطر؛ (ج) تقييم احتمال حدوثها؛ و (د) اتخاذ القرارات للتصدي لهذه المخاطر (المرجع: الفقرة ٧٩أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٨	يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يجب فهم النواحي التالية: (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛ (ج) سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعنية في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن العمليات، ويتضمن هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية؛ (د) كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (ه) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات؛ (و) أنظمة الرقابة التي تحيط بقيود اليومية، بما في ذلك القيود غير العادية المستخدمة لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير الاعتيادية والتسويات. (المرجع: الفقرات ٨١أ-٨٥أ).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٩	يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك:- (المرجع: الفقرات ٨٦أ-٨٧أ) (أ) الإتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) الإتصالات الخارجية مثل الإتصالات مع السلطات التنظيمية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٢٠	يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبرها ضرورية للفهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد، ومن أجل تصميم إجراءات تدقيق إضافية تستجيب للمخاطر المٌقيمة. ولا تتطلب عملية التدقيق فهم كافة أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل توكيد خاص بها (المرجع: الفقرات ٨٨أ-٩٤أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٢١	عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية إستجابة المنشأة للمخاطر الناجمة من تكنولوجيا المعلومات. (المرجع: الفقرات ٩٥أ-٩٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٢٥	يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعيوب أنظمة الرقابة الخاصة بها. (المرجع: الفقرة ٩٨أ-١٠٠أ).

١١.١ لمحة عامة

يتناول هذا الفصل نطاق العمل المطلوب لفهم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، في حين يتناول المجلد ١، الفصل ٥ طبيعة الرقابة الداخلية ويقدم وصفا مفصلا لعناصرها الخمسة. أما المجلد ٢، الفصل ١٢ فيرسم الخطوط العريضة لمنهجية من أربع خطوات لتقييم الرقابة الداخلية.

وتتعلق الرقابة الداخلية بالعمليات والسياسات والإجراءات التي صممتها الإدارة لضمان موثوقية إعداد التقارير المالية، وإعداد البيانات المالية وفقا للإطار المحاسبي المطبق. وتتناول الرقابة الداخلية مسائل مثل موقف الإدارة تجاه أنظمة الرقابة وكفاءة الأشخاص الرئيسيين، وتقييم المخاطر والمحاسبة وغير ذلك من نظم المعلومات المالية المستخدمة، فضلا عن أنشطة الرقابة التقليدية.

والمدقق مطالب بالحصول على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية على كافة عمليات التدقيق. وهذا ينطبق على كل منشأة مهما كان حجمها، حتى عندما يكون المدقق قد قرر بالفعل أن النهج الموضوعي تماماً سيكون استجابة مناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

وينطوي الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية (المتعلقة بالتدقيق) على أداء إجراءات تقييم المخاطر لتحديد أنظمة الرقابة التي من شأنها أن تخفف بشكل مباشر أو غير مباشر من الأخطاء الجوهرية. وتساعد المعلومات التي تم الحصول عليها المدقق في:-

- تقدير المخاطر المتبقية (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) للأخطاء الجوهرية عند مستويات البيانات المالية والتوكيد،
- تصميم إجراءات تدقيق إضافية تستجيب للمخاطر المٌقيمة.

ومع ذلك، فليست جميع أنشطة الرقابة متعلقة بالتدقيق، وبالتالي لا تحتاج إلى فهم. ويهتم المدقق فقط بتقييم أنظمة الرقابة التي من شانها تخفيف مخاطر الأخطاء الجوهرية (الناجمة عن الإحتيال أم الخطأ) في البيانات المالية. أما أنشطة الرقابة التي ليست ذات علاقة فيمكن إخراجها من التدقيق تماما.

٢.١١ المخاطرة ونظام الرقابة

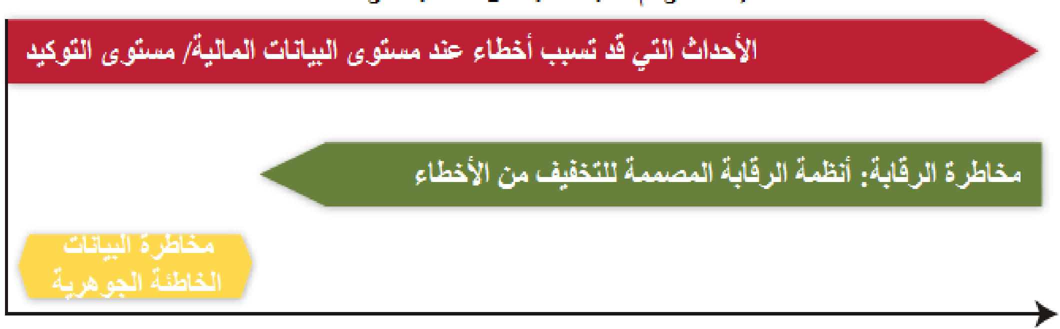
يمكن توضيح العلاقة بين المخاطرة ونظام الرقابة على النحو التالي.

التوضيح ١١.٢-١

يمثل شريط المخاطرة المتأصلة العمل وعوامل مخاطرة الإحتيال التي يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية (قبل أي اعتبار للرقابة الداخلية). أما شريط مخاطر الرقابة فيعكس إجراءات الرقابة التي تطبقها الإدارة للتخفيف من المخاطر المتأصلة. والمدى الذي لا يخفف فيه شريط مخاطرة الرقابة من المخاطر المتأصلة بشكلٍ تام يطلق عليه غالبا مصطلح "المخاطر المتبقية للإدارة".

هدف المنشأة

إعداد قوائم مالية خالية من الاحتيال أو الخطأ



أما المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال المتأصلة فيتم تحديدها خلال مرحلة تحديد وتقييم المخاطر.
وتعمل الإدارة على التخفيف من هذه المخاطر من خلال تصميم وتنفيذ أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية التي من شأنها الحد من هذه المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وفيما يتعلق بالقدر المتبقي من المخاطر، بعد تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتنفيذها، فهو يسمى مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية (ويشار إليه أحيانا بمصطلح المخاطر المتبقية).

ومن الناحية المثالية، فإن الإدارة ستقوم بتصميم أنظمة رقابة كافية لضمان الحد من المخاطر المتبقية إلى مستوى منخفض مقبول لأغراض الإدارة الداخلية والتدقيق الخارجي على حد سواء. وفي الواقع، فإن بعض المديرين سوف يميلون إلى التساهل بدرجة عالية مع المخاطر (أي أنظمة رقابة أقل مطبقة، مما ينجم عنه مخاطر متبقية أعلى)، في الوقت الذي يميل فيه البعض الأخر من المديرين (في القطاع العام غالباً) إلى أن تكون أنظمة الرقابة محافظة ويصممون أنظمة رقابة للحد من المخاطر إلى لا شيء تقريبا.

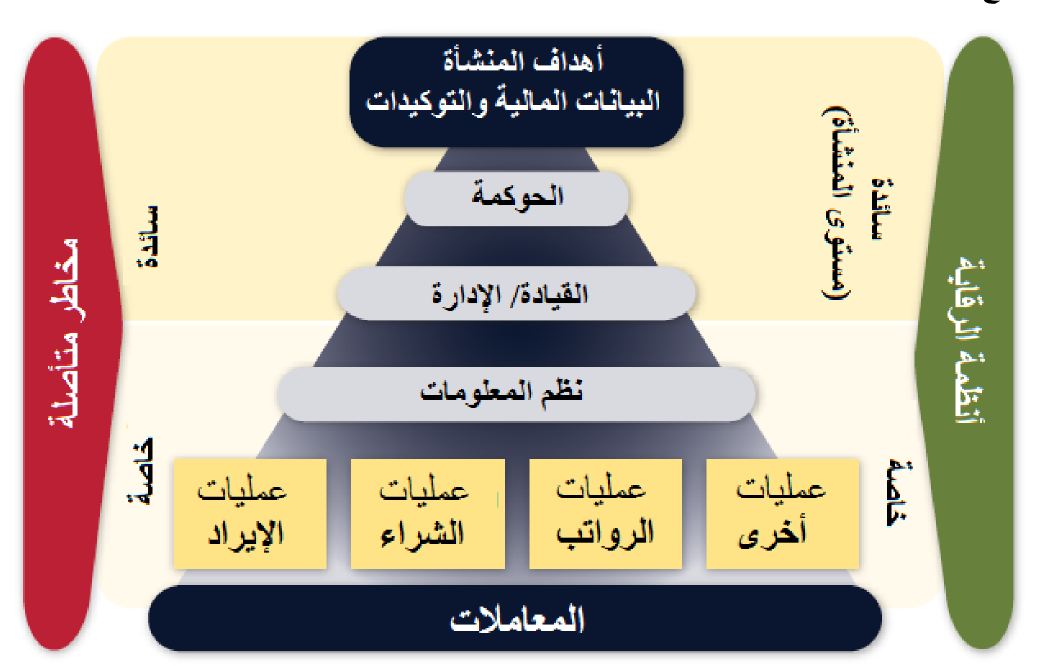
نقطة للتأمل

الغرض الوحيد من نظام الرقابة هو التخفيف من المخاطرة. ونظام الرقابة الذي لا يقابله مخاطرة للتخفيف منها هو من الواضح نظام زائد عن الحاجة. ولذلك، يجب أن تكون المخاطرة موجودة قبل أن يمكن لنظام الرقابة للإدارة التخفيف منها. ومع ذلك، يتجاهل بعض المدققين هذه الحقيقة، حيث يبدءون تقييمهم للرقابة الداخلية من خلال توثيق النظام وأنظمة الرقابة الموجودة قبل أخذ الوقت لتحديد أي المخاطر التي في الواقع يتطلب التخفيف منها. وقد يؤدي هذا النهج إلى الكثير من العمل الذي لا لزوم له في توثيق العمليات وأنظمة الرقابة، والتي قد يثبت لاحقا أنها ليست ذات علاقة بالتدقيق

٣.١١ أنظمة الرقابة الداخلية السائدة والخاصة

يمكن تصنيف أنظمة الرقابة الداخلية على نطاق واسع كأنظمة سائدة (أو مستوى المنشأة) تتناول المخاطر السائدة، وأنظمة خاصة (المعاملات) تتناول المخاطر المحددة. والاختلافات بين هذه الأنظمة موضحة أدناه.

التوضيح١١.٣-١



التوضيح ١١.٣-٢

	الوصف
أنظمة رقابة سائدة (مستوى المنشأة)	تتناول أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة) الحوكمة والإدارة العامة، وتعمل على إقامة بيئة الرقابة الشاملة أو "بيئة السلوك الأخلاقي". وتشمل عمليات الرقابة النموذجية الموارد البشرية والإحتيال وتقييم المخاطر (تجاوز الإدارة)، وإدارة تكنولوجيا المعلومات العامة وإعداد المعلومات المالية (بما في ذلك البيانات المالية والتقديرات الأساسية...الخ)، والمتابعة المستمرة للعمليات. وفي المنشآت الصغيرة، تتعلق أنظمة الرقابة هذه في المقام الأول بموقف الإدارة تجاه النزاهة والرقابة. إن الفهم السليم للعناصر السائدة للرقابة الداخلية يوفر أساسا مهما لتقييم أنظمة الرقابة ذات العلاقة على إعداد التقارير المالية عند مستوى المعاملات (العملية التجارية). فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك أنظمة رقابة ضعيفة على سلامة البيانات عند مستوى المنشأة، سوف يؤثر هذا على مصداقية جميع المعلومات التي تنتجها النظم مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.

	الوصف
أنظمة رقابة خاصة (المعاملات)	أنظمة الرقابة على المعاملات (العملية التجارية) هي عمليات/ أنظمة رقابة محددة تهدف إلى ضمان ما يلي:- • تسجيل المعاملات على النحو المناسب لإعداد البيانات المالية؛ • الحفاظ على سجلات محاسبية بتفاصيل معقولة لتعكس جميع المعاملات والتصرفات في الأصول بشكل عادل ودقيق؛ • أن تكون الإيصالات والنفقات وفقا لما تصرح به الإدارة؛ و • منع أو اكتشاف امتلاك أو استخدام أو التصرف في الأصول في الوقت المناسب. وتشمل عمليات الرقابة على المعاملات: المعاملات الروتينية (مثل الإيرادات، المشتريات، وكشوف الرواتب) والمعاملات غير الروتينية (مثل شراء المعدات أو التكاليف المترتبة على تشغيل خط عمل جديد).

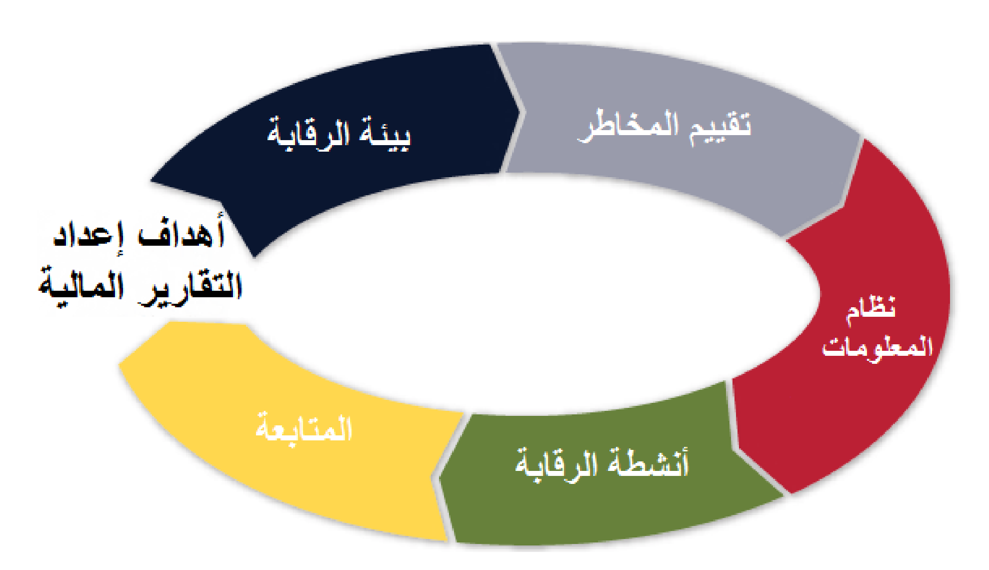
٤.١١ العناصر الخمسة للرقابة الداخلية

تم تقسيم مختلف أنواع أنظمة الرقابة الداخلية التي توجد داخل منشأة ما إلى خمسة عناصر رئيسية كما هو موضح أدناه.

وكل من هذه العناصر يجب تناوله من جانب المدقق:-

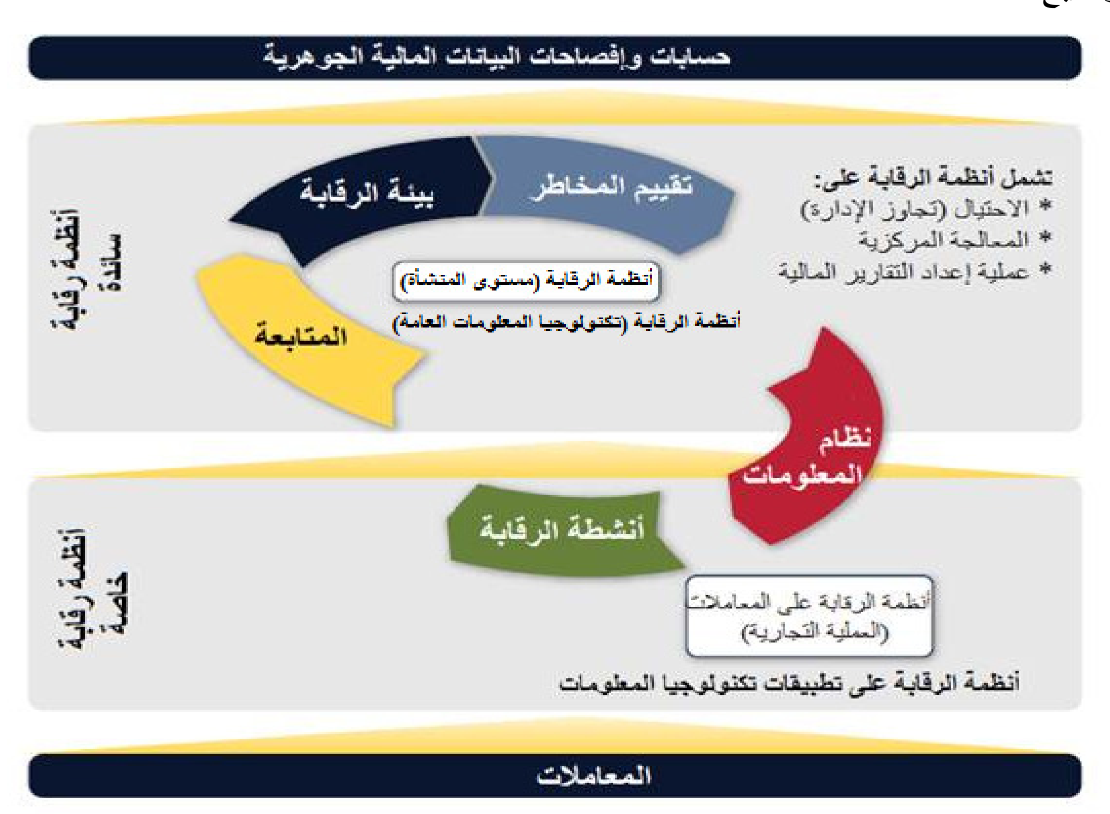
- كجزء من فهم الرقابة الداخلية (على إعداد التقارير المالية)؛ و
- كمعلومات للنظر في كيفية تأثير الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية على عملية التدقيق.

التوضيح ٤.١١-١



والعلاقة المتبادلة لأنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة) وأنظمة الرقابة الخاصة على المعاملات (العملية التجارية) للعناصر الخمسة موضحة أدناه.

التوضيح ١١ .٤-٢



وتوفر أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة) مجتمعة الأساس المناسب لجميع العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، وذلك يعود لأن أنظمة الرقابة الضعيفة على مستوى المنشأة تجعل حتى من أفضل أنظمة الرقابة على الأعمال غير فعالة. وعلى سبيل المثال، قد يكون لدى المنشأة نظام شراء فعال، ولكن إذا كان المحاسب غير مؤهل (أي بيئة رقابة ضعيفة) يمكن لمجموعة واسعة من الأخطاء أن تحدث مما قد يؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. ويمثل تجاوز الإدارة و" بيئة السلوك الأخلاقي" الضعيفة (التي تحدث في المقام الأول على مستوى المنشأة) مواضيع شائعة لسلوك الشركات السيئ.

نقطة للتأمل

إن كيفية تصميم وتنفيذ المنشأة لرقابتها الداخلية يختلف في الواقع باختلاف حجم وتعقيد المنشأة، ففي المنشآت الأصغر حجماً، قد يؤدي المدير المالك وظائف تتناول العديد من عناصر الرقابة الداخلية.

١١ .٥ الرقابة الداخلية في المنشآت الأصغر حجماً

في المنشآت الأصغر حجماً، هناك عدد قليل من الموظفين غالباُ، الأمر الذي يحد من مدى كون:-

- الفصل بين الواجبات عملياً؛ و
- التتبع الورقي المناسب للوثائق متاحاُ.

والرقابة الداخلية في مثل هذه المنشآت مستمدة غالباً من بيئة الرقابة (التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية والكفاءة والموقف تجاه الرقابة والإجراءات اليومية) مقابل أنظمة رقابة خاصة على المعاملات. ويعتبر تقييم بيئة الرقابة مختلفاً تماما عن

أنشطة الرقابة التقليدية كونه ينطوي على تقييم للسلوك والمواقف والكفاءة وإجراءات الإدارة. ومثل هذا التقييمات تكون موثقةً في كثير من الأحيان في مذكرة أو مع استبيان.

وغالباً ما يمثل وجود مدير مالك منخرط بالعمل بشكل كبير نقطة قوة للرقابة الداخلية ونقطة ضعف لنظام الرقابة. وتكمن نقطة القوة في أن الشخص (على افتراض كفاءته) سوف يكون على دراية بجميع جوانب العمليات، وعلى الأرجح لن تكون هناك أخطاء جوهرية. وبالمقابل، فإن نقطة الضعف لنظام الرقابة تكمن في أن الفرصة تكون متاحة لذلك الشخص لتجاوز الرقابة الداخلية لمصلحته الخاصة.

نقطة للتأمل

تحديد أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة)

في عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة، هناك إغراء الافتراض بأن الرقابة الداخلية غير موجودة، وبالتالي، غير جديرة بالفهم. ومع ذلك، فإن أي منشأة ترغب بالاستمرار في العمل سيكون لديها شكل من أشكال الرقابة الداخلية. وعلى سبيل المثال، من ذلك المدير الذي لا يهمه ما إذا كان النقد المستلم قد أودع في البنك، أو أن البضائع المشحونة قد تم إصدار فواتير لها؟

النظر في كيفية اختيار أدلة تدقيق لأنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة)

في الحالات التي يوافق فيها المدير المالك أو ما يوازيه على المعاملات ويراجع بعناية النتائج المالية، يمكن لنظام الرقابة أن يمنع أو يكشف الأخطاء التي تحدث عند مستوى التأكيد. وإذا كان الاعتماد على مثل هذا النظام للرقابة سيقلل من الحاجة إلى الإجراءات الجوهرية الأخرى، أنظر في ما إذا كان يمكن إيجاد أدلة تدقيق له، مثل وجود توقيع على تقرير أو تسوية للإشارة إلى المراجعة أو الموافقة. ويمكن استخدام مثل هذه الأدلة لاحقاً لاختبار الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة.

٦.١١ غياب الرقابة الداخلية

في جميع المنشآت تقريبا هناك شكل من أشكال الرقابة الداخلية، مثل كفاءة المدير المالك (بيئة رقابة). وقد تكون الرقابة غير رسمية وغير متطورة، لكنها لا تزال رقابة داخلية. والمنشأة التي لا تخفف أي من المخاطر الكبرى التي تواجهها (من خلال عناصر الرقابة مثل بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ونظم المعلومات وأنشطة الرقابة) لن تستمر في العمل على الأرجح لفترة طويلة.

وحيث لا تكون هناك أنشطة رقابة كثيرة يمكن تحديدها، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالاعتبار:-

- إمكانية التصدي للتوكيدات ذات العلاقة عن طريق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، التي هي في المقام الأول إجراءات جوهرية؛ أو
- غياب أنشطة الرقابة أو غير ذلك من عناصر الرقابة (في حالات نادرة) يجعل من المستحيل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

والمسائل الأخرى التي من شأنها أن تثير تساؤلات حول ما إذا كان ينبغي أن تتم عملية التدقيق هي ما يلي:-

- المخاوف بشأن نزاهة الإدارة أو سلوكها غير الأخلاقي أو موقفها تجاه الرقابة الداخلية. وتميل العيوب في بيئة الرقابة إلى تقويض أنظمة الرقابة الموجودة في عناصر الرقابة الأخرى. كما أنها تثير مخاطر تقديم الإدارة لمعلومات مخالفة للواقع أو مخاطر الإحتيال؛ و
- المخاوف بشأن حالة وموثوقية سجلات المنشأة، والتي تجعل من غير المرجح توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم تقديم رأي غير متحفظ.

وإذا كانت هذه المخاوف أو ما شابهها موجودة، يجب على المدقق النظر في الحاجة إلى تعديل تقرير المدقق أو الانسحاب من العملية برمتها.

وفي حال كان الخيار هو الانسحاب، يجب أن يدرس المراقب مسؤولياته المهنية والقانونية، بما في ذلك أي شرط لإبلاغ الأشخاص الذين رتبوا لعملية التدقيق والهيئات التنظيمية. كما ينبغي على المدقق مناقشة الانسحاب وأسبابه مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

١١ .٧ أنظمة الرقابة لمنع الإحتيال

يمكن في كثير من الأحيان تخفيف أو إبطاء تجاوز الإدارة في المنشآت الصغيرة من خلال إنشاء وبعد ذلك توثيق السياسات والإجراءات الرئيسية. فعلى سبيل المثال، فإن السياسة المكتوبة التي تقول أن كل القيود اليومية غير الروتينية تتطلب الحصول على موافقة، من شأنها أن تُمكن المحاسب من الطلب من المدير الموافقة على القيود اليومية المقترحة. وهذا لن يمنع حدوث تجاوز للإدارة، ولكنه سيكون بمثابة عامل رادع لذلك. وفي حال لم تكن هناك سياسات وإجراءات مطبقة لمنع الإحتيال، فإن مخاطرة تجاوز الإدارة يمكن التصدي لها من خلال أداء المدقق لإجراءات تدقيق أخرى.

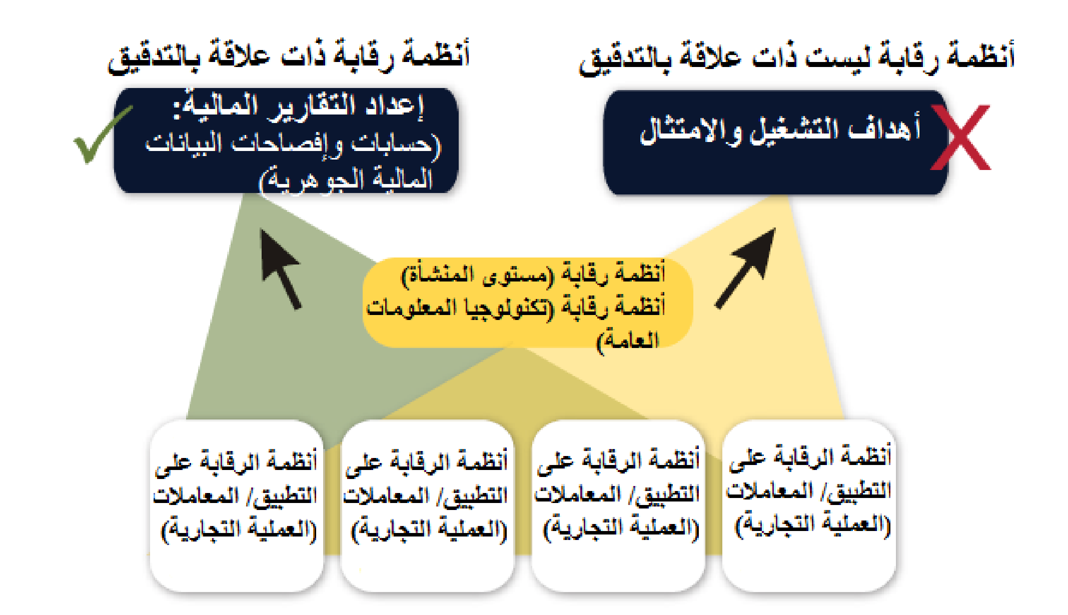
ملاحظة: ليس هناك حاجة للتصدي لأنظمة الرقابة التي تتناول الامتثال لأنظمة قانونية ليست ذات علاقة بالتدقيق (حيث أن عدم الامتثال لن يسفر عن أي أخطاء جوهرية في البيانات المالية).

١١ .٨ أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق (نطاق الفهم)

ليست كل أنظمة الرقابة ذات علاقة بالتدقيق. وينبغي على المدقق التركيز على فهم وتقييم تلك الأنظمة التي من شأنها التخفيف من مخاطر الأخطاء الجوهرية (بسبب الخطأ أو الإحتيال) في البيانات المالية. وهذا يعني أن أنواع معينة من أنظمة الرقابة يمكن أن تكون خارج تطبيق التدقيق تماما، كما هو موضح في التوضيح التالي. وهذه الأنظمة هي التي:-

- لا تقود إعداد التقارير المالية (مثل أنظمة الرقابة التشغيلية وأنظمة الرقابة التي تتناول الامتثال للأنظمة القانونية)؛ و
- حتى لو كانت غير موجودة، فإن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية غير محتملة.

التوضيح ١١ .٨-١



في بعض الحالات، قد يكون هناك بعض التداخل بين أنظمة الرقابة المالية وتلك المتعلقة بأهداف العمليات والامتثال. ومن الأمثلة على ذلك أنظمة الرقابة التي تتعلق ببيانات يقوم المدقق بتقييمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات تدقيق أخرى مثل:-

- البيانات اللازمة للإجراءات التحليلية (إحصاءات الإنتاج على سبيل المثال)؛
- أنظمة الرقابة التي تكشف عدم الامتثال للقوانين والأنظمة؛
- أنظمة الرقابة على حماية الأصول والتي تتعلق بإعداد التقارير المالية؛ و
- أنظمة الرقابة على مدى اكتمال ودقة المعلومات التي يجري إنتاجها واستخدامها كأساس لحساب معايير الأداء الرئيسية.

وتشمل أنظمة الرقابة التي من شأنها أن تكون دائما ذات علاقة بالتدقيق تلك الأنظمة التي تخفف من المخاطر التالية.

التوضيح ١١.٨-٢

	الوصف
المخاطر الهامة	المخاطر الهامة هي مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي يتم تحديدها وتقييمها وتتطلب بتقدير المدقق المهني اعتبار تدقيق خاص.
المخاطر التي لا يسهل التصدي لها من خلال الإجراءات الجوهرية	هي مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي يتم تحديدها وتقييمها، ولكن لا تكون الإجراءات الجوهرية لوحدها قادرة على تقديم أدلة تدقيق كافية وملائمة لها.
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية الأخرى	هي مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي يتم تحديدها وتقييمها، وقد ينتج عنها بتقدير المدقق المهني حدوث الأخطاء الجوهرية.

ويتأثر تقدير المدقق حول ما إذا كان نظام رقابة معين ذو علاقة بالتدقيق بما يلي:-

- المعرفة حول وجود / غياب أنظمة الرقابة التي تم تحديدها في العناصر الأخرى للرقابة الداخلية. وإذا تم بالفعل التصدي لمخاطرة معينة (من خلال بيئة الرقابة أو نظام المعلومات...الخ، على سبيل المثال)، فليس هناك حاجة لتحديد أي أنظمة رقابة إضافية قد تكون موجودة؛
- وجود أنشطة رقابة متعددة يمكنها تحقيق نفس الهدف. وليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة يتعلق بالهدف نفسه؛
- الحاجة لاختبار فعالية التشغيل لأنظمة رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يكن هناك طريقة محددة لاختبار اكتمال المبيعات (أي من خلال أداء الإجراءات الجوهرية)، يكون اختبار الفعالية التشغيلية عندئذ مطلوباً؛ و
- أثر ذلك الاختبار لفعالية التشغيل على مدى (أي تقليل) الاختبارات الجوهرية المطلوبة.

ويلزم وجود التقدير المهني لتحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية، منفرداً أو مجتمعاً مع أنظمة أخرى، هو في الواقع ذو علاقة.

نقطة للتأمل

من أعلى إلى أسفل وقائم على المخاطر

ينبغي أن يكون نهج المدقق لفهم الرقابة الداخلية من أعلى إلى أسفل. وتتمثل الخطوة الأولى في تحديد مستوى المنشأة ذو العلاقة ومخاطر المعاملات، ثم بعد ذلك تحديد ما إذا كانت استجابة الإدارة مناسبة.

والفهم السليم لأنظمة الرقابة على مستوى المنشأة يوفر أساسا هاما لتقييم أنظمة الرقابة ذات العلاقة على إعداد التقارير المالية على مستوى المعاملات (العملية التجارية). وعلى سبيل المثال، إذا كانت أنظمة الرقابة على سلامة البيانات عند مستوى المنشأة ضعيفة، فإن هذا سوف يؤثر على مصداقية جميع المعلومات التي تنتجها النظم مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.

مثال

ينطوي نهج من أعلى إلى أسفل والقائم على المخاطر لفهم الرقابة الداخلية على ما يلي:-

- تحديد العمليات التجارية المعنية (بما في ذلك المحاسبة) لكل رصيد حساب كبير؛
- لكل عملية يتم تحديدها، تحديد ما إذا كانت الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية يمكن أن تحدث أو ما إذا كان هناك وجود لعوامل أخرى من شأنها أن تجعلها ذات علاقة؛ و
- إستثناء العمليات وأنظمة الرقابة التي ليست ذات علاقة من التدقيق.

وعلى سبيل المثال، قد يكون لشركة متخصصة في إنتاج البسكويت العمليات التالية لزيادة أرقام إيرادات المبيعات:-

- نظام أوامر الشراء الرئيسي يسجل التفاصيل والتقدم المحرز في كل أمر شراء عبر الهاتف. وهذا يمثل ٧٠% من المبيعات.
- "مبيعات النافذة" تحدث عند شراء الزبائن للبسكويت المكسور من متجر صغير في الجزء الخلفي من مرفق الإنتاج. وهذا يمثل ٢% من المبيعات.
- مبيعات الإنترنت- تتم الطلبات عبر الانترنت ويكون الدفع عن طريق بطاقة الائتمان، وهذا يمثل ٢٨% من المبيعات.
- النظام المحاسبي يسجل تفاصيل جميع أنواع المبيعات.

في مثل هذا الوضع، من غير المرجح أن تؤدي مبيعات النافذة إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية، وبالتالي يمكن استثناؤها من التدقيق. ومع ذلك، قبل اتخاذ هذا القرار سيكون من الحكمة إما:-

- الاستعلام عن وجود أنظمة رقابة على مبيعات النافذة للتأكد من تسجيل جميع المبيعات، وأنه لا يوجد أي كسر متعمد للبسكويت للبيع بأسعار مخفضة لأطراف ذات علاقة؛ أو
- أداء مراجعة تحليلية لتقسيم المبيعات للتأكد من أن مبيعات النافذة لم تتحرف عن نسبة ٢٪ المتوقعة من المبيعات.

١١ .٩ دراسات الحالة- تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

لاحظ أن الخطوة التالية تتم في كثير من الأحيان كجزء من عملية التخطيط.

بما أن العمليات التجارية وأنظمة الرقابة ليست جميعها ذات علاقة بالتدقيق، فمن المهم أن نفهم أي مجالات للبيانات المالية وأي أنظمة رقابة سيكون لها أثر جوهري على البيانات المالية.

وتحديد مجالات البيانات المالية والعمليات التجارية ذات العلاقة التي سيشملها التدقيق ينطوي على استخدام الأهمية النسبية كدليل لتحديد ما يلي:-

- أي مجالات البيانات المالية ذات أهمية نسبية أو يمكن أن تكون كذلك؛ و
- أي أنظمة رقابة عند مستوى المنشأة والعمليات التجارية هي ذات علاقة.

أما الأرصدة والمعاملات والعمليات التجارية وأنظمة الرقابة التي ليست ذات أهمية ولا يرجح أن تؤدي إلى أخطاء مادية فيمكن استثناءها من أي اعتبار إضافي في التدقيق. ومع ذلك، قبل استثناء أي مجال ينبغي النظر في:-

- التراكم المحتمل للأخطاء غير الجوهرية التي يمكن بمجموعها أن تصل إلى أخطاء جوهرية،
- ما إذا كان هناك تقليل من أهمية مجالات البيانات المالية بسبب الخطأ أو الإحتيال.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

	تحديد أي عمليات تخفف من المخاطر
المخاطر السائدة	دورة تخطيط الأعمال السنوية واجتماعات الإدارة/ المالك الشهرية التي تتضمن تقييم المعلومات المالية وقواعد سلوك الموظفين وميزانيات تكنولوجيا المعلومات والانخراط اليومي للإدارة في العمليات، وسياسات الموارد البشرية وأنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات العامة.
النقد والنقد المعادل	الذمم المدينة وعملية المقبوضات واستثمار الإيداعات البنكية قصيرة الأجل (٣٠ إلى ٦٠ يوما) والتسويات البنكية وإدارة النقد.
التجارة والذمم المدينة الأخرى	الإيراد والذمم المدينة وعملية المقبوضات وتقييم الحسابات المتأخرة ومبيعات الأصول.
المخزونات	المشتريات والمدفوعات وعملية المدفوعات وإدارة المخزون، وجرد المخزون وتقييم المخزون المتقادم.
الممتلكات والمصانع والمعدات	المشتريات والذمم الدائنة وعملية المدفوعات، وحساب الإطفاء/ الاهلاك ورسملة الأصول ومبيعات الأصول.
الديون البنكية	الذمم المدينة وعملية المقبوضات والتسويات البنكية وإدارة النقد.
التجارة والذمم الدائنة الأخرى	المشتريات والذمم الدائنة والرواتب وعملية المدفوعات وحساب الإطفاء/ الإهلاك والرسملة والأصول.
مستحقات ضريبة الدخل	إعداد ضريبة الدخل المستحقة.
القروض المحققة لفائدة	رسوم التمويل وعملية التسوية البنكية
رأس المال والاحتياطيات	إصدار/ استرداد رأس المال، وأرباح الأسهم
المبيعات	الإيراد والذمم المدينة، وعملية المقبوضات (بما في ذلك مبيعات الخردة النقدية ومبيعات الإنترنت والكتالوج وأوامر الشراء المخصصة).
تكلفة البضائع المباعة	المشتريات والذمم الدائنة والرواتب وعملية المدفوعات، وتعديلات المخزون.
تكاليف التوزيع	المشتريات والذمم الدائنة والرواتب والمدفوعات.
تكاليف إدارية	المشتريات والذمم الدائنة والمرتبات والمدفوعات
الإستهلاك	حسابات الاستهلاك والإطفاء/ الإهلاك
تكلفة التمويل	رسوم التمويل وعمليات التسوية البنكية
ضرائب الدخل	إعداد ضريبة الدخل المستحقة.

أعده: ج.ف **تاريخ:** ١٨ فبراير ٢٠X٢

راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ مارس ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مذكرة إلى ملف: دراسة نطاق المجالات والعمليات الهامة في البيانات المالية

مستوى المنشأة وتكنولوجيا المعلومات العامة

- يقوم راج بإعداد ميزانية سنوية لكل فترة للبنك.
- يتواصل راج مع مدير البنك كل فترة ربعية عند إرسال البيانات المالية للبنك.
- يقوم راج عادة بمراجعة البيانات المالية مع سوراج وجواد كون ديفتا لديها أسهم في الشركة، ولكن أيضا لأن راج يقدر مساهماتهم والمعرفة المالية والمحاسبية التي يتمتع بها جواد.

وليس هناك عملية أو هيكل رسمي لتكنولوجيا المعلومات، حيث أن راج يقرر أي البرامج والأجهزة ينبغي استبدالها على أساس الحاجة. وعلى الرغم من أن راج يضمن قيام روبي بعمل نسخ احتياطية للبيانات المحاسبية بشكل أسبوعي، فليس هناك خطة لاسترداد العمل بعد الكوارث أو عملية توثيق لتكنولوجيا المعلومات.

المجالات الهامة في البيانات المالية

باستثناء النقد والنقد المعادل، الذي يبدو متقلباً من فترة لأخرى، فإن جميع مجالات البيانات المالية هامة ومشمولة في دراسة النطاق. ولذلك، هناك ضرورة لدراسة العمليات التجارية كجزء من عملية التدقيق التي سنقوم بها:

العملية التجارية	المجالات الهامة المتضررة في البيانات المالية
الذمم المدينة/ المقبوضات	الإيراد والذمم التجارية المدينة وغيرها، والنقد والنقد المعادل
تقييم حسابات الذمم المدينة المتأخرة	الذمم التجارية المدينة ومصروفات الديون المعدومة
عمليات المبيعات (المبيعات النقدية، أوامر الشراء)	الإيراد
المشتريات والذمم الدائنة والمدفوعات	الذمم التجارية الدائنة وغيرها، والأملاك والمصنع والمعدات، والمخزون، وفئات النفقات لبيان الدخل
الرواتب	نفقات الرواتب
المستحقات الضريبية والتحويلات	الدخل والرواتب وضريبة المبيعات
تقدير وإدارة المخزون	المشتريات والمخزون
تسوية الحسابات البنكية	النقد والنقد المعادل والقروض المحققة لفائدة ونفقات الفوائد
حساب الاستهلاك، والإطفاء/الإهلاك	الأملاك والمصنع والمعدات ونفقات الاستهلاك، والإطفاء/ الإهلاك

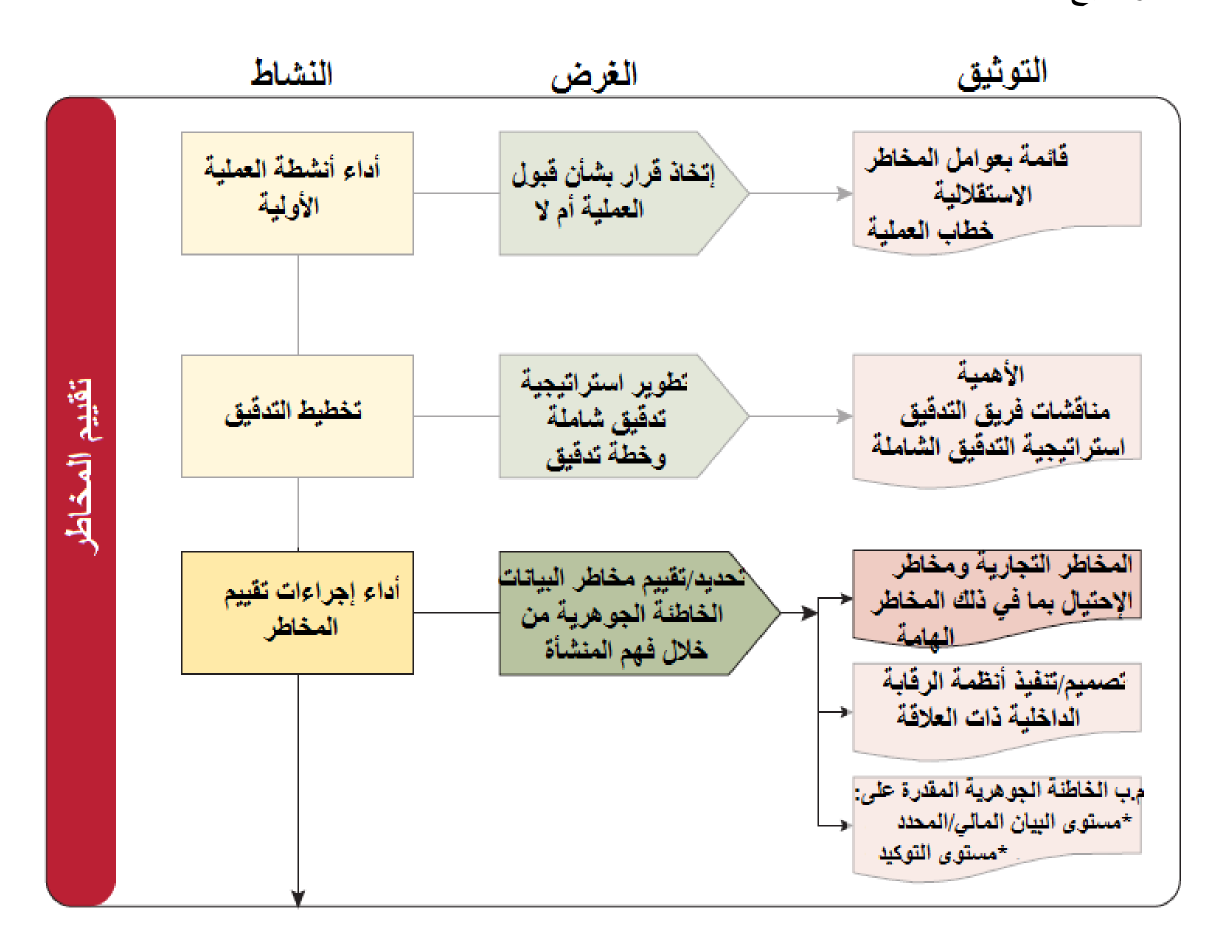
أعده: ج.ف　　**تاريخ:** ١٨ فبراير ٢٠X٢

راجعه: ل.ف　　**تاريخ:** ٥ مارس ٢٠X٢

١٢. تقييم الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول الخطوات الأربع الرئيسية لتقييم تصميم وتنفيذ نظام الرقابة، وتوثيق النتائج.	٣١٥

التوضيح ١٢.٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

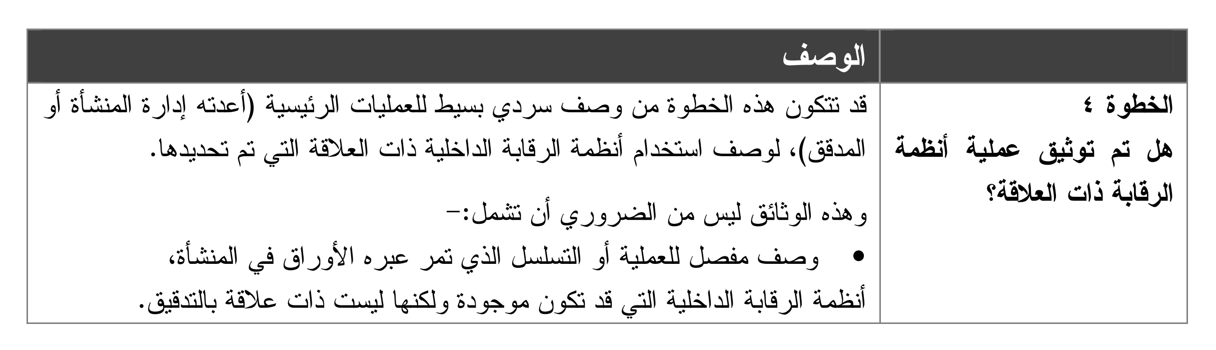
رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٣	عند الحصول على فهم لأنظمة الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب أن يقيم المدقق تصميم هذه الأنظمة ويحدد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (المرجع: الفقرات ٦١أ-٦٤أ).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٩	عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة، عليه أن يحصل على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة أنظمة الرقابة، ذات العلاقة بالمخاطرة (المرجع: الفقرات ١٢٤أ-١٢٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٢	على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) المناقشة بين فريق العملية بما تقتضيه الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الرئيسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، وكل واحد من عناصر الرقابة الداخلية التي تم تحديدها في الفقرات ١٤-٢٤، ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها؛ (ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيدات، حسبما تتطلبه الفقرة ٢٥؛ و (د) المخاطر المحددة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرات ١٣١أ-١٣٤أ).

١٢.١ لمحة عامة

بغض النظر عما إذا كان سيتم في نهاية المطاف تأدية إختبارات الرقابة لجمع أدلة التدقيق، فإنه لا يزال من الضروري للمدقق في كل عملية تدقيق تقييم تصميم وتنفيذ نظام الرقابة. وهذا ينطوي على عملية من أربع خطوات يمكن تلخيصها على النحو التالي.

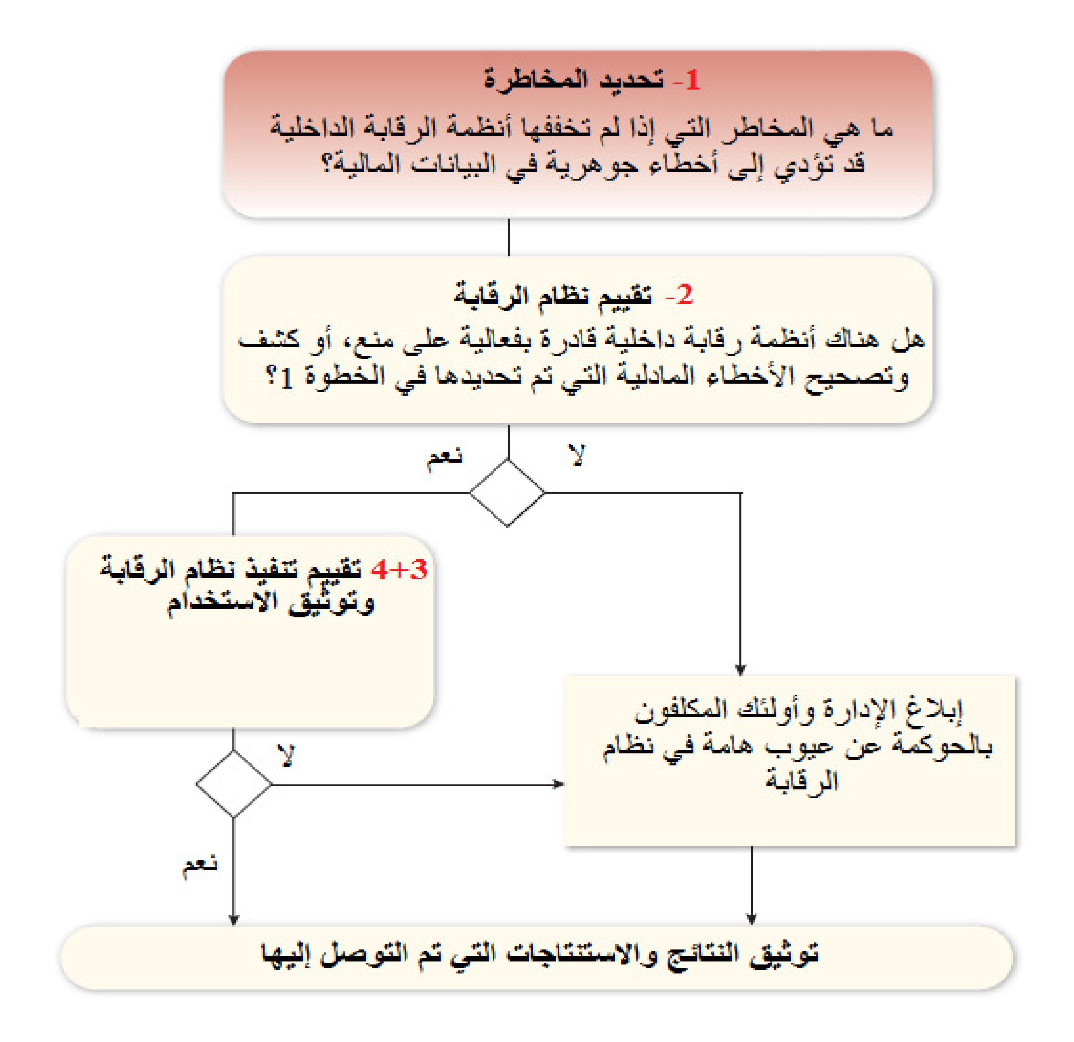
التوضيح ١٢.١-١

	الوصف
الخطوة ١ **ما هي المخاطر التي تستدعي التخفيف؟**	تحديد المخاطر المتأصلة للأخطاء الجوهرية (المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال)، وما إذا كانت مخاطر سائدة تؤثر على جميع التوكيدات، أو مخاطر خاصة تؤثر على مجالات في البيانات المالية وتوكيدات محددة.
الخطوة ٢ **هل تخفف أنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة من المخاطرة؟**	تحديد أي العمليات التجارية مستخدمة (إن وجد). • مقابلة موظفي المنشأة لتحديد أنظمة الرقابة التي من شأنها تخفيف المخاطر التي تم تحديدها في **الخطوة ١** أعلاه. • مراجعة النتائج وتقييم ما إذا كانت أنظمة الرقابة تخفف في الواقع من المخاطر المحتملة. • إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن أي عيوب هامة تم تحديدها في الرقابة الداخلية للمنشأة. في المنشآت الأكبر حجماً، قد تتطلب هذه الخطوة الرجوع إلى أو إعداد بعض وثائق النظام (أنظر **الخطوة ٣** أدناه) لتقديم بعض السياق المتعلق باستخدام أنظمة رقابة معينة.
الخطوة ٣ **هل أنظمة الرقابة التي تخفف عوامل المخاطر مستخدمة؟**	مراقبة أو تفتيش استخدام أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة للتأكد من تنفيذها بالفعل، مع ملاحظة أن الإستعلام من الإدارة ليس كافياً لتقييم ما إذا كان نظام رقابة ذو علاقة قد تم تنفيذه في الواقع. وغالبا ما تكون هذه الخطوة مترافقة مع **الخطوة ٢** أعلاه.



	الوصف
الخطوة ٤ **هل تم توثيق عملية أنظمة الرقابة ذات العلاقة؟**	قد تتكون هذه الخطوة من وصف سردي بسيط للعمليات الرئيسية (أعدته إدارة المنشأة أو المدقق)، لوصف استخدام أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة التي تم تحديدها. وهذه الوثائق ليس من الضروري أن تشمل:- • وصف مفصل للعملية أو التسلسل الذي تمر عبره الأوراق في المنشأة، أنظمة الرقابة الداخلية التي قد تكون موجودة ولكنها ليست ذات علاقة بالتدقيق.

التوضيح ١٢.١-٢



ملاحظة: بغض النظر عن مدى ملائمة تصميم وتنفيذ نظام الرقابة، يمكنه أن يوفر فقط تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية، وذلك بسبب قيود متأصلة معينة يتم وصفها أدناه.

التوضيح ١٢.١-٣

	الوصف
قيود الرقابة الداخلية	• التقديرات البشرية والإخفاقات البشرية البسيطة مثل الخطأ أو الغلط. • التحايل على الرقابة الداخلية من خلال التواطؤ بين شخصين أو أكثر. • تجاوز الإدارة غير اللائق للرقابة الداخلية، مثل إعادة النظر في شروط عقد المبيعات أو تجاوز الحد الائتماني للعميل.

ويتناول المجلد ٢، الفصل ١١ فهم الرقابة الداخلية المطلوب. أما المجلد ١، الفصل ٥ فيتناول طبيعة الرقابة الداخلية، ويقدم وصفا تفصيليا للعناصر الخمسة للرقابة الداخلية.

١٢.٢ الخطوة ١– ما هي المخاطر التي تستدعي التخفيف؟

التوضيح١٢.٢-١



إجراء تقييم المخاطر
ما هي المخاطر الموجودة (سائدة أو خاصة) إذا لم تخففها أنظمة الرقابة الداخلية قد تؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية؟

قبل بدء المدقق بتوثيق أنظمة الرقابة التي قد تكون موجودة، فإن الخطوة الأولى تتمثل بتحديد ثم تقييم عوامل المخاطر الهامة وغيرها من المخاطر الموجودة. وبخلاف ذلك، فإن تقييم الرقابة الداخلية سيجري من دون فهم أي المخاطر التي يجب أن تقوم الرقابة الداخلية بتخفيفها.

وقد تناول المجلد ٢، الفصل ٨ تحديد المخاطر. ويمكن للمخاطر التي تتطلب التخفيف أن تكون سائدة، وتتعلق بالعديد من مجالات البيانات المالية والتوكيدات، أو خاصة، وتتعلق بمجالات البيانات المالية والتوكيدات المحددة.

ويلخص التوضيح التالي بعض المصادر النموذجية للخطر وأنواع الرقابة التي يمكن أن تخفف من مثل هذه المخاطر.

التوضيح ١٢.٢-٢

ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟	مصدر المخاطرة	أنظمة الرقابة المخففة
بيانات مالية غير موثوقة (مخاطر سائدة)	عوامل الصناعة الخارجية طبيعة المنشأة السياسات المحاسبية الأهداف الرئيسية والفرعية مقاييس الأداء الاحتيال	أنظمة الرقابة والعمليات (مستوى المنشأة) أنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة) أنظمة الرقابة على المعاملات
الأخطاء الجوهرية الناتجة عن إعداد البيانات المالية (مخاطر سائدة)	التقديرات المحاسبية المخصصات السياسات المحاسبية استخدام الجداول معاملات غير روتينية القيود اليومية، التسويات المعلومات اللازمة لإفصاحات البيانات المالية	أنظمة الرقابة (مستوى المنشأة) أنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة) أنظمة الرقابة على المعاملات
المعاملات غير المعالجة أو غير المسجلة بشكل دقيق (مخاطر خاصة)	تحديد/تسجيل المعاملات المصرح بها فئة المعاملات القياس، القطع حماية الأصول	أنظمة الرقابة على المعاملات أنظمة الرقابة (تطبيقات تكنولوجيا المعلومات) بعض أنظمة الرقابة المحددة (مستوى المنشأة)

عند إعداد قائمة بعوامل المخاطر حسب العمليات التجارية، سيكون من المفيد (ولكن ليس من المطلوب):-

- حذف أي عوامل مخاطرة من غير المرجح أن ينتج عنه أخطاء جوهرية حتى لو لم يتم تخفيفها على الإطلاق، كما أن أنظمة الرقابة التي تتصدى لهذه المخاطر لن تكون ذات علاقة بالتدقيق؛
- توحيد صيغة عوامل المخاطر لجعلها ذات علاقة بمنشأة معينة؛
- التأكد من تناول كافة التوكيدات ذات العلاقة؛ و
- النظر في ما إذا كانت هناك أي مخاطر إضافية (مستوى المنشأة والمعاملات) يمكن أن تنتج عنها أخطاء جوهرية إذا لم يتم تخفيفها.

نقطة للتأمل

قد تكون بعض الجهات تستخدم إطار رقابة داخلية (مثل ذلك الذي نشرته لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي) يوفر قوائم عامة لأهداف وإجراءات الرقابة الداخلية. وإذا تم استخدام هذه الأداة في التدقيق، ينبغي إتباع نفس الخطوات المشار إليها أعلاه:-

- حذف أهداف الرقابة (أو عوامل المخاطرة) التي من غير المرجح أن ينتج عنه أخطاء جوهرية حتى لو لم تكن الرقابة الداخلية موجودة؛
- إضافة أي أهداف رقابة (عوامل مخاطر) إضافية قد ينتج عنها أخطاء جوهرية للمنشأة إذا لم يتم تخفيفها؛ و
- تحديد مجالات البيانات المالية والتوكيدات المتضررة من عوامل المخاطر.

٣.١٢ الخطوة ٢ - هل تخفف أنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة من المخاطرة؟

التوضيح ١٢.١-٣

تقييم تصميم نظام الرقابة

تحديد/تقييم أنظمة الرقابة لتخفيف المخاطر

التصدي لكل عنصر من عناصر الرقابة الخمسة
هل توجد عيوب هامة في نظام الرقابة الداخلية؟

إن تقييم ما إذا تم تصميم الرقابة بشكل صحيح من جانب الإدارة ينطوي على تقييم ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي تم تحديدها (منفردة أو بالاشتراك مع أنظمة رقابة أخرى) تخفف في الواقع عوامل المخاطر. وهذا يشمل النظر فيما إذا كانت أنظمة الرقابة قادرة بشكل فعال على:-

- منع حدوث الأخطاء الجوهرية في المقام الأول؛ أو
- كشف وتصحيح الأخطاء الجوهرية بعد حدوثها.

ومن المستحسن أن يبدأ تقييم تصميم نظام الرقابة بأنظمة الرقابة السائدة، والتي تشكل أساساً في غاية الأهمية لتقييم تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات).

وعند هذه النقطة، قد يجد بعض المدققين (بخاصة عند تدقيق المنشآت الأكبر حجما والأكثر تعقيدا) أنه من المفيد الحصول على بعض المعلومات التي تصف العملية التجارية، ويفضل أن تكون المنشأة قد أعدتها، والتسلسل الذي تمر عبره الأوراق في المنشأة، وأماكن وجود أنظمة الرقابة. ومع ذلك، فإن هذا ليس من المتطلبات التي تحددها معايير التدقيق الدولية.

وهناك طريقتان شائعتان لمطابقة أنظمة الرقابة الداخلية مع عوامل المخاطر (أو أهداف الرقابة) التي تم تصميم أنظمة الرقابة لتخفيفها. ولأغراض هذا الدليل، تم تسمية هاتين الطريقتين بـــ:-

- مخاطرة واحدة لأنظمة رقابة متعددة؛ أو
- مخاطر كثيرة لأنظمة رقابة متعددة.

مخاطرة واحدة لأنظمة رقابة متعددة

بموجب هذه الطريقة يتم النظر في كل عامل مخاطر بحد ذاته. ويتم تحديد جميع أنظمة الرقابة التي تتصدى لعامل المخاطر ذلك على وجه الخصوص. وهذه الطريقة مفيدة بشكل خاص للاقتران بين عوامل المخاطر السائدة (مستوى المنشأة) وأنظمة الرقابة. ويتجلى هذا في التوضيح أدناه

التوضيح ١٢.٢-٣

هدف نظام الرقابة/المخاطرة	التوكيد	أنظمة الرقابة المُخففِة
١. عامل المخاطرة	ك	١. إجراء نظام الرقابة أ ٢. إجراء نظام الرقابة ب ٣. إجراء نظام الرقابة ج ٤. إجراء نظام الرقابة د

هدف نظام الرقابة/المخاطرة	التوكيد	أنظمة الرقابة المُخففِة
٢. عامل المخاطرة	و د	١. إجراء نظام الرقابة هـ ٢. إجراء نظام الرقابة و ٣. إجراء نظام الرقابة ز ٤. إجراء نظام الرقابة ح
٣. عامل المخاطرة	د	١. إجراء نظام الرقابة ط ٢. إجراء نظام الرقابة ي ٣. إجراء نظام الرقابة ك ٤. إجراء نظام الرقابة ل
٤. عامل المخاطرة	ك د	١. إجراء نظام الرقابة م ٢. إجراء نظام الرقابة ن ٣. إجراء نظام الرقابة س ٤. إجراء نظام الرقابة ق

غالبا ما تستخدم هذه الطريقة مخاطرة واحدة لأنظمة رقابة متعددة لرسم خريطة جميع أنواع أنظمة الرقابة، بما في ذلك أنظمة الرقابة على المعاملات. ومع ذلك، لكون نظام الرقابة على المعاملات الواحد قادر غالباً على التصدي لأكثر من مخاطرة (وبالتالي يتكرر مرات عديدة في هذه الطريقة)، تعتبر مصفوفة متعدد لمتعدد (أنظر الرسم البياني ٣.١٢-٤) أكثر فعالية عموماً لأنظمة الرقابة على المعاملات.

ويوضح المثال التالي كيفية عمل طريقة مخاطرة واحدة لأنظمة متعددة. وأحد أهداف بيئة الرقابة هو حاجة الإدارة، بإشراف أولئك المكلفين بالحوكمة، إلى خلق والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي. ويمكن لهذا الهدف الوارد كعامل مخاطرة أن يعني أن الإدارة لم تخلق وتحافظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي.

وبعض أنظمة الرقابة التي قد تصممها وتنفذها الإدارة للتصدي لهذه المخاطرة السائدة هي ما يلي:-

- إظهار الإدارة بشكل مستمر من خلال الكلمات والأفعال التزامها بمعايير أخلاقية عالية؛
- إزالة أو تقليل الإدارة للدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير شريفة أو غير أخلاقية؛
- وجود قواعد سلوك أو ما يشابهها، لتحدد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي والمعنوي؛
- فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفتهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق؛ و
- اتخاذ إجراءات تأديبية دائما بحق الموظفين للسلوك غير اللائق.

ويقوم المدقق في البداية بقراءة هدف المخاطرة أو نظام الرقابة، ثم يحدد على الأرجح من قائمة مثل تلك المذكورة أعلاه، إن وجدت، أي أنظمة رقابة موجودة للحد من المخاطر. ويمكن أن تكون الوثائق الناتجة بالشكل التالي.

ملاحظة: يرسم العمود المتعلق بتصميم نظام الرقابة الخطوط العريضة للخطوات التي يمكن أن يتخذها المدقق لتقييم تصميم نظام الرقابة.

التوضيح ١٢.٣-٣

عنصر الرقابة الداخلية	عامل المخاطرة	نظام الرقابة الذي تم تحديده	تصميم نظام الرقابة
بيئة الرقابة	عدم التأكيد على النزاهة أو الأخلاق	*توقيع الموظفين لقواعد السلوك سنوياً، وتفعيلها من خلال الإجراءات التأديبية بحق الموظفين.*	*تمت قراءة قواعد السلوك وهي تؤكد على ضرورة وجود النزاهة والأخلاق.*
	إمكانية تعيين الموظفين غير الأكفاء	*تحديد المعرفة والمهارات المطلوبة لكل وظيفة.*	*تمت مراجعة المواصفات الوظيفية للمناصب الرئيسية، بما في ذلك المحاسبة، وهي تبدو مقبولة.*
تقييم المخاطر	تفاجئ الإدارة غالباً بالأحداث القابلة للتنبؤ	*تحديد وتقييم المخاطر التجارية سنوياً كجزء من تخطيط العمل*	*تمت مراجعة خطة العمل وتحديد وتحديث وتقييم المخاطر.*

وحالما يتم تحديد أنظمة الرقابة، فإن المدقق سيستخدم تقديره المهني لإستنتاج ما إذا كان تصميم الرقابة كافياً للتصدي لعامل المخاطرة.

وعند تشكيل إستنتاج بشأن البيئة الرقابية، يكون المدقق مطالباً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤ بتقييم ما إذا:-

- قد قامت الإدارة، بإشراف أولئك المكلفين بالحوكمة، بخلق والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي،
- كانت نقاط القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساسا مناسباً لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كان تلك العناصر الأخرى تعاني من عيوب في بيئة الرقابة.

ويمكن استخدام هذه الصيغة كإستنتاج عام من جانب المدقق في جميع أنظمة الرقابة عند مستوى المنشأة. ومثل هذا الإستنتاج سيكون له أيضا تأثير كبير على تقييم المدقق للمخاطر عند مستوى البيانات المالية.

مخاطر متعددة لأنظمة رقابة متعددة

للمخاطر الخاصة ومخاطر المعاملات، فإن الطريقة الأكثر شيوعا لتقييم التصميم هي من خلال استخدام ما يسمى أحيانا بـــ "مصفوفة تصميم الرقابة". وتساعد هذه المصفوفات في تمكين المدقق من أن يرى بنظرة واحدة:-

- العلاقات المتعددة لمتعددة القائمة بين المخاطر وأنظمة الرقابة؛
- أين الرقابة الداخلية قوية؛
- أين الرقابة الداخلية ضعيفة؛ و
- أنظمة الرقابة الأساسية التي تتصدى للعديد من المخاطر / التوكيدات والتي يمكن إختبار فعالية تشغيلها.

ويوضح الجدول أدناه مثال على مصفوفة بسيطة لنظام الرقابة.

التوضيح ١٢.٣-٤

العملية= المبيعات						
عوامل المخاطر الهامة		**المخاطرة أ**	**المخاطرة ب**	**المخاطر ج**	**المخاطرة د**	**أنظمة الرقابة الرئيسية**
	التوكيدات	**ك**	**و د**	**د ك**	**ك و**	
أنظمة الرقابة	*عنصر الرقابة الداخلية*					
الإجراء رقم ١	*بيئة الرقابة*	ك/ت				
الإجراء رقم ٢	*نظم المعلومات*		ك/ت			
الإجراء رقم ٣	*نشاط الرقابة*	م	م		م	نعم
الإجراء رقم ٤	*المتابعة*	ك/ت				
الإجراء رقم ٥	*نشاط الرقابة*		م		م	نعم
الإجراء رقم ٦	*نشاط الرقابة*					
الإجراء رقم ٧	*نظم المعلومات*	ك/ت	ك/ت		ك/ت	
هل تصميم الرقابة هو تصميم جيد؟ بمعنى هل ستعمل الضوابط الرقابية المحددة على التخفيف من عوامل المخاطر		**نعم**	**نعم**	**لا**	**نعم**	

الإختصارات

ك= اكتمال　　　ك/ت= نظام رقابة للكشف والتصحيح

د= دقة　　　م= نظام رقابة مانع

و= وجود

ملاحظة: تتضمن المصفوفة أعلاه المعلومات التالية:-

- عوامل المخاطر التي إذا لم يتم تخفيفها قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛
- التوكيدات التي تناولتها عوامل المخاطر؛ و
- حيث يتقاطع إجراء الرقابة الداخلية مع المخاطرة في المصفوفة، فإنه يسجل إما كمانع (م) أو للكشف والتصحيح (ك/ت)، ثم يصحح الخطأ بعد حدوثه.

ويمكن أيضا توسيع مثل هذه المصفوفة لتشمل معلومات أخرى، بما في ذلك:-

- استخدام التكرار مع نظام الرقابة، بشكل مستمر أو أسبوعي أو شهري على سبيل المثال؛
- ما إذا كان نظام الرقابة يدوي أو آلي؛ و
- الموثوقية المتوقعة للرقابة الداخلية على مدى فترة من الزمن. وهذا يمكن أن يشمل على سبيل المثال، تقييم الكفاءة (والاستقلال عن الوظائف الأخرى) للشخص الذي ينفذ نظام الرقابة وما إذا كان تنفيذ نظام الرقابة يتم في الوقت المناسب، وأي سجل تاريخي للأخطاء التي حدثت.

نقطة للتأمل

إجراءات رقابة متعددة

لاحظ أن أي إجراء رقابة لوحده من غير المرجح أن يخفف من عامل مخاطرة رئيسي. وفي كثير من الأحيان، فإن مزيج من أنشطة الرقابة، والعمل جنبا إلى جنب مع عناصر الرقابة الداخلية الأخرى (مثل بيئة الرقابة)، سوف يكون كافياً للتصدي لعامل المخاطرة.

البدء مع المخاطر

تجنب إغراء إدراج كافة أنظمة الرقابة المعروفة ومن ثم مطابقتها مع المخاطر. فالمخاطر تأتي أولا، ثم أنظمة الرقابة للتخفيف من المخاطر. وسيكون الأمر الأكثر فعالية للتصدي لكل مخاطرة (أو هدف نظام الرقابة) على حده، ثم تحديد أي أنظمة الرقابة موجودة للتصدي لتلك المخاطرة. وبمجرد تحديد أنظمة رقابة كافية للتصدي للمخاطرة، لن يكون هناك فائدة من قضاء وقت أطول لتحديد أي أنظمة رقابة إضافية.

ومطابقة أنظمة الرقابة مع المخاطر لا تساعد فقط في تقييم تصميم نظام الرقابة، بل سوف تحدد أيضا أنظمة الرقابة الأساسية (على التوكيدات ذات العلاقة) التي يحتمل أن يتم إختبارها. كما ستساعد المدقق على تحديد العيوب في أنظمة الرقابة والتي قد تتطلب ما يلي:-

- التواصل مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب حول العيوب الهامة، بحيث يمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية؛ و
- وضع استجابة تدقيق مناسبة.

ويمكن استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة (أنظر التوضيح ١٢ .٣-٤) لتحديد نقاط القوة والعيوب الهامة على حد سواء في نظام الرقابة. وفي ما يلي أدناه وصف لهذه العملية.

التوضيح ١٢ .٣-٥

تحديد	الوصف- استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة
عيوب الرقابة الداخلية	أنظر في كل عمود مخاطرة (في مصفوفة تصميم نظام الرقابة أعلاه) لمعرفة إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة للتخفيف من المخاطر. وإذا كانت أنظمة الرقابة كافية فلن يكون عندئذ أي عيب فيها. وحيث يوجد عدد قليل أو لا يوجد إجراءات رقابة داخلية للتخفيف من المخاطر، قد تكون هناك عيوب هامة موجودة في أنظمة الرقابة. راجع المخاطرة ج في المصفوفة أعلاه، حيث يبدو أن هناك عيب هام موجود. وفي هذه الحالة، فإن المدقق سيقوم بما يلي:- • الإستعلام عن وجود أي إجراءات رقابة داخلية أخرى أو تعويضية. وإذا لم تكن أي منها موجودة أصلا، قد يكون هناك عيب هام يجب إبلاغه للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن لكي يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية؛ و • النظر في أي إجراءات تدقيق إضافية قد تكون ضرورية للاستجابة للمخاطرة التي تم تحديدها. وقد تكون أنظمة الرقابة التعويضية عبارة عن أنشطة تؤثر بشكل غير مباشر على عامل المخاطرة. فعلى سبيل المثال، يمكن لمدير المبيعات كشف مخاطرة شحن البضائع دون إصدار فواتير، وذلك عند مراجعته لنتائج المبيعات كل فترة ربعية. ومن الواضح أن مثل هذا النظام للرقابة لن يكون كافيا في حد ذاته للتخفيف من المخاطر.

تحديد	الوصف- استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة
نقاط القوة للرقابة الداخلية	أنظر عبر صفوف مصفوفة تصميم نظام الرقابة لتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي من شأنها منع أو كشف وتصحيح الأخطاء الناجمة عن عدد من عوامل المخاطر. ولاحظ أن إجراء نظام الرقابة ٣ في مثال المصفوفة أعلاه يتناول ثلاث مخاطر وثلاثة توكيدات. وهذا مثال على نوع من أنظمة الرقابة (غالبا ما يشار إليه بإعتباره نظام رقابة رئيسي) والذي إذا تم إعتباره موثوق يمكن النظر في إختباره للفعالية التشغيلية، ولا سيما إذا كان استخدام هذا الإختبار يساعد في الحد من إختبارات أخرى تكون أكثر تفصيلا.

١٢ .٤ كيفية تحديد الضوابط الداخلية ذات الصلة

يتم تحديد الضوابط عادة من خلال النقاش (المقابلات) مع الأشخاص المسؤولين عن إدارة مخاطر عملية معينة. وفي المنشآت الاصغير حجما، فإن هؤلاء الأشخاص هم المالكون – المدراء أو الإدارة العليا. ومن الطرق المعتادة لتحديد الضوابط الداخلية ما يلي:-

التوضيح ١٢ .٤-١

الإجراء	الوصف
تحديد المخاطر المتأصلة	تحديد المخاطر السائدة (مستوى المنشأة) والمخاطر الخاصة (المعاملات) التي تتطلب التخفيف من خلال الرقابة الداخلية لمنع أو كشف وتصحيح الأخطاء الجوهرية.
السؤال عن إجراءات الرقابة الداخلية التي تتصدى للمخاطر المتأصلة (تناول كل عامل مخاطرة على حده)	سؤال المدير المالك أو الشخص المسؤول عن إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة في المنشأة لتخفيف كل عامل مخاطرة واحدا تلو الآخر. وتوثيق أنظمة الرقابة بكلمات الشخص الذي تمت مقابلته. عند تحديد أنظمة رقابة كافية (على أساس الحكم المهني) للتخفيف من المخاطر على نحو فعال، يجب التوقف عن السؤال عن أي أنظمة رقابة إضافية. وليس هناك حاجة لإدراج جميع أنظمة الرقابة الأخرى التي قد تكون موجودة للتخفيف من المخاطر، ما لم يتم طلبها لغرض آخر.
توثيق النتائج	يمكن توثيق أنظمة الرقابة التي تم تحديدها بعدد من الطرق، بحيث يمكن إدراجها أسفل كل عامل مخاطرة تتصدى له، أو في مصفوفة لأنظمة الرقابة وربطها بجميع عوامل المخاطر المختلفة التي تتصدى لها. والهدف هو ضمان أن يتم ربط إجراءات الرقابة التي تم تحديدها بعامل المخاطرة الذي تم تصميم تلك الإجراءات لتخفيفه. وهذا يساعد في تقييم ما إذا كانت الأنظمة التي تم تحديدها تخفف بالفعل من المخاطرة. وإذا تم استخدام مصفوفة أنظمة الرقابة يجب:- • تسجيل إجراءات الرقابة الداخلية التي تم تحديدها مباشرة على المصفوفة، والإشارة (حيثما تقاطعت مع المخاطرة) فيما إذا كانت ستمنع أو تكشف وتصحح الأخطاء المحتملة لعوامل المخاطر؛ و • النظر في ما إذا كان نظام الرقابة سيكون ذو فعالية في التخفيف من المخاطر الأخرى. ومن الممكن تماما أن تعمل بعض إجراءات الرقابة الداخلية على منع أو كشف عدد من عوامل المخاطر. وحيث لم يتم تحديد أنظمة رقابة للتصدي للمخاطر، ينبغي على المدقق تنبيه الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة على الفور بعيوب الرقابة (الهامة على الأرجح) التي قد تحتاج إلى معالجة.

نقطة للتأمل

تجنب استخدام أنظمة رقابة عامة

تجنب إغراء استخدام قوائم عامة لأنشطة الرقابة الداخلية الملائمة لما يسمى بالمنشأة "النموذجية". فقد يستغرق إدراج أنظمة الرقابة "النموذجية" أو المعيارية" للمنشأة في قوائم وقتاً للقراءة والفهم، وغالبا ما تكون تلك الأنظمة معقدة للغاية أو ليست ببساطة ذات علاقة بالمنشآت الأصغر حجما. وبدلا من ذلك، ينبغي استخدامها كمرجع، ولكن فقط عند الحاجة. ومن الأفضل بكثير توثيق طبيعة كل نظام رقابة يتم تحديده باستخدام الوصف الذي استخدمه العميل.

متعددة المهام

يمكن الجمع بين تقييم تصميم نظام الرقابة ووثائق الرقابة (أنظر الخطوة ٣ أدناه)، إلى جانب تفتيش/ مراقبة الوثائق لدعم تنفيذ نظام الرقابة (راجع الخطوة ٤ أدناه). وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك تحديد لسياسة تتعلق بعدم الموافقة على أي قيود يومية غير مصرح بها، ينبغي طلب رؤية السياسة الفعلية (تقييم تصميم نظام الرقابة) وبعض القيود اليومية كأدلة على الموافقة (تنفيذ الرقابة).

إدارة المخاطر

تسند العديد من المنشآت مسؤوليات إدارة المخاطر حسب العملية (مثل المبيعات أو المشتريات) بدلا من أن تكون حسب المخاطر. ونتيجة لذلك، قد يكون هناك عدد من عوامل المخاطر الهامة التي تقع بين الإدارات (مثل المبيعات والمشتريات والمحاسبة) مما لا يجعل أي شخص يتحمل مسؤولية مباشرة. وإذا لم يتم تحديد المخاطر بشكل واضح ولم تسند المسؤولية إلى شخص ما، غالبا ما تكون هناك الكثير من الاتهامات إذا سارت الأمور بشكل سيء. وقد يلوم الموظفين بعضهم الأخر بالقول شيء من قبيل "كنت أظن أن تلك المخاطرة كان يديرها ماري أو جاك، أو المحاسبة أو تكنولوجيا المعلومات أو قسم المبيعات " وغير ذلك.

الإستنتاج حول تصميم نظام الرقابة

الخطوة النهائية في تقييم تصميم نظام الرقابة هي استخلاص النتائج حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي تم تحديدها تخفف في الواقع من عامل المخاطرة، وهذا يتطلب استخدام التقدير المهني. ولكل توكيد أو عامل مخاطرة ذو علاقة، ينبغي النظر في مدى كون استجابة الإدارة كافية للحد من مخاطر البيانات الجوهرية الخاطئة إلى مستوى منخفض مقبول. وإذا تم استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة، يمكن استخدام الصف السفلي من المصفوفة لتوثيق الإستنتاج حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة كافية لتخفيف كل عامل مخاطرة.

ويرد في التوضيح التالي موجز لتقييم الرقابة العامة (الذي يتناول عناصر الرقابة الخمسة).

التوضيح ١٢.٤-٢

	عمليات الرواتب	عمليات الشراء	عمليات البيع	عمليات مستوى المنشأة
تحديد مخاطر إعداد التقارير المالية الرئيسية	أخضر	أخضر	أخضر	أصفر
تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متسق	أخضر	أصفر	أحمر	أخضر
امتلاك الموظفين للكفاءة والمعرفة	أخضر	أخضر	أخضر	أخضر
وجود تسلسل واضح للصلاحيات والمسؤوليات	أخضر	أخضر	أخضر	أخضر
تصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة بشكل مناسب	أخضر	أصفر	أخضر	أخضر
وجود أنظمة رقابة على الاحتيال تتصدى لمخاطر الاحتيال	أخضر	أصفر	أصفر	أحمر
توفر نظم المعلومات بيانات موثوقة	أخضر	أخضر	أخضر	أصفر
متابعة أنظمة الرقابة	أخضر	أصفر	أصفر	أحمر

الدلائل:-

أخضر = تم تخفيف المخاطر الكامنة بشكل مناسب

أصفر = قد توجد بعض المشاكل

أحمر = عيوب هامة محتملة

نقطة للتأمل

بالنسبة للمنشآت الأصغر حجما، هناك طريقة أبسط لتقييم أنظمة الرقابة على المعاملات. أولاُ، تحديد عوامل المخاطر (أنظر الخطوة ١ أعلاه)، والتوكيدات المتضررة. وبعد ذلك، بدلا من ربط المخاطر التي تم تحديدها مع كل عامل مخاطرة، ينبغي تحديد أنظمة الرقابة التي تتصدى للتوكيدات التي تضررت من المخاطر.

وإذا لم يتم تحديد أي أنظمة رقابة لتوكيد معين، تكون هناك حاجة إلى وضع استجابة تدقيق جوهرية. أما إذا كان من المتوقع أن لا تعمل أنظمة الرقابة التي تم تحديدها بشكل صحيح، فيمكن لاستجابة التدقيق أن تشمل إختبار أنظمة الرقابة الأساسية ذات العلاقة. وعلى سبيل المثال، فإن مخاطرة المبيعات غير المسجلة تتناول توكيد الاكتمال. لذا يمكن أن يقتصر تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة على تلك التي تتناول توكيد الاكتمال بشكل عام، بدلا من مخاطرة واحدة خاصة.

١٢.٥ الخطوة ٣- هل أنظمة الرقابة التي تخفف من عوامل المخاطر موجودة؟

التوضيح ١٢.٥-١

تقييم تنفيذ نظام الرقابة

إجراء تقييم المخاطر

التأكد من أن أنظمة الرقابة (ذات العلاقة) مستخدمة بالفعل كما تم تصميمها

الإستعلام من الإدارة وحدها غير كافي لتقييم تصميم إجراءات المراقبة الداخلية أو تحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها. وذلك يعود إلى أن الناس قد يعتقدون بصدق أو يأملون بأن تكون أنظمة رقابة معينة موجودة، في حين أنها ليست في الواقع كذلك. لذا فإن الوصف الموثق (مهما كان جيداً) لأنظمة الرقابة غير الموجودة أو المستخدمة ليس له قيمة في التدقيق.

وبعض الأسباب لملاحظة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة هي:-

- **عمليات التغيير**

تتغير العمليات بمرور الوقت نتيجة لمنتجات أو خدمات معدلة/ جديدة، وعيوب التشغيل وتغييرات الموظفين وتنفيذ تطبيقات الدعم الجديدة لتكنولوجيا المعلومات؛

- **التفكير الحالم**

قد يقوم موظفي المنشأة بالشرح للمدقق كيف *ينبغي* لنظام معين أن يعمل، وليس كيف يعمل فعليا في الممارسة العملية؛ و

- **نقص المعرفة**

ربما قد يكون تم التغاضي دون قصد عن بعض جوانب النظام خلال عملية الحصول على فهم للرقابة الداخلية.

نقطة للتأمل

إذا كان هناك أي شك حول ما إذا قد تم بالفعل تنفيذ بعض أنظمة الرقابة التي تم تحديدها في الخطوة ٢ أعلاه، ينبغي عدم تقييم تصميم نظام الرقابة أو توثيق تشغيل أنظمة الرقابة لحين القيام ببعض العمل لتحديد ما إذا كانت موجودة وتعمل. وبالمقابل، لا تستغرق الوقت في تقييم أنظمة الرقابة التي لا يرجح أن تكون مناسبة للتدقيق أو تم تصميمها بشكل غير لائق.

وإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة للحصول على أدلة تدقيق حول تنفيذ نظام الرقابة قد تشمل تلك المذكورة أدناه.

التوضيح ١٢.٢-٥

	الوصف
تقييم تنفيذ نظام الرقابة	• الإستعلام من موظفي المنشأة؛ • ملاحظة أو تكرار تطبيق بعض أنظمة الرقابة المحددة؛ • تفتيش الوثائق والتقارير؛ و • تتبع معاملة أو اثنتين عبر نظام المعلومات ذو العلاقة بإعداد التقارير المالية. ويدعى هذا في الغالب "التجول".

ملاحظة: التجول ليست إختبارا لفعالية تشغيل نظام الرقابة.

ويقدم تنفيذ أنظمة الرقابة دليلاً حول ما إذا كان نظام رقابة معين مطبق بالفعل في نقطة زمنية معينة. ولا يتناول تنفيذ أنظمة الرقابة فعالية التشغيل خلال فترة التدقيق. وأدلة فعالية التشغيل (إذا كانت جزء من إستراتيجية التدقيق التي تم وضعها) يمكن تحقيقها من خلال إختبار أنظمة الرقابة التي تجمع الأدلة حول تشغيل نظام الرقابة على مدى فترة من الزمن، كالسنة على سبيل المثال.

وفقط عندما يثبت أن نظام الرقابة الداخلية ذو العلاقة بالتدقيق قد تم تصميمه وتنفيذه على نحو سليم يجدر النظر في:-

- أي إختبارات لفعالية التشغيل لأنظمة الرقابة (إن وجدت) تقلل من الحاجة لإجراء الإختبارات الجوهرية الأخرى؛ و
- أي أنظمة رقابة تتطلب إختبار، كونه لا توجد طريقة أخرى للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

نقطة للتأمل

تأكد من أن فريق التدقيق لديه فهم واضح للفرق بين تصميم نظام الرقابة وتنفيذ نظام الرقابة وإختبارات أنظمة الرقابة، والتي تم تلخيصها على النحو التالي:

تصميم نظام الرقابة

هل تم تصميم أنظمة الرقابة لتخفف من المخاطر المتأصلة؟

تنفيذ نظام الرقابة

هل أنظمة الرقابة موجودة فعلا في العملية؟ ينبغي أداء إجراءات تنفيذ نظام الرقابة في كل فترة لتحديد أي تغييرات في النظام.

إختبارات أنظمة الرقابة

هل عملت أنظمة الرقابة بفعالية على مدى فترة محددة من الزمن؟ لا يوجد أي شرط لإختبار فعالية التشغيل ما لم تكن هناك أي وسيلة بديلة (مثل نظام آلي متقدم للغاية ولا يتضمن أوراق) للحصول على أدلة التدقيق اللازمة. وبذلك فإن قرار إختبار فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة هو مسألة تقدير مهني.

عدم تجاهل الربط بين تصميم وتنفيذ الرقابة

إذا كان هناك أي شك حول ما إذا قد تم بالفعل تنفيذ بعض أنظمة الرقابة التي تم تحديدها في الخطوة ٢ أعلاه، ينبغي عدم تقييم تصميم نظام الرقابة لحين القيام ببعض العمل لتحديد ما إذا كانت موجودة وتعمل. كما إذا استنتج المدقق بان تصميم نظام الرقابة غير كافي، فليس هناك فائدة من مواصلة وتقييم تنفيذ نظام الرقابة، ويرجح أن تكون هناك عيوب هامة موجودة بالفعل.

تقييم التنفيذ كل فترة

بعد عملية التدقيق الأولية، ينبغي أولا تقييم تنفيذ نظام الرقابة لتحديد ما تغير. كما ينبغي استخدام وثائق تصميم نظام الرقابة التي تم الحصول عليها بالفعل في الفترة السابقة كنقطة بداية. وإذا تم تحديد تغيير في الرقابة الداخلية، يجدر النظر في ما إذا كانت أنظمة الرقابة الجديدة أو المعدلة تستمر بالتخفيف من عامل المخاطرة، أو ما إذا كانت هناك الآن مخاطر جديدة لا بد من تخفيفها.

٦.١٢ الخطوة ٤- هل تم توثيق استخدام أنظمة الرقابة ذات العلاقة؟

التوضيح ١٢.٦-١

توثيق أنظمة الرقابة ذات العلاقة

توثيق استخدام أنظمة الرقابة ذات العلاقة

تقديم سياق استخدام أنظمة الرقابة منذ البداية وحتى إعداد التقارير المالية

والغرض من هذه الخطوة هو توفير بعض المعلومات حول استخدام أنظمة الرقابة ذات العلاقة التي تم تحديدها في الخطوة ٢ أعلاه. أما مدى التوثيق المطلوب فيعود تحديده للتقدير المهني.

والوثائق الناتجة ستساعد المدقق في:-

- فهم طبيعة وتشغيل (الاستهلال والمعالجة والتسجيل..الخ)، والسياق (مثل من يؤدي نظام الرقابة، وأين وكم تؤدى غالباً والوثائق الناتجة) لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها)؛ و
- تحديد ما إذا كان من المحتمل لأنظمة الرقابة أن تكون موثوقة وتعمل بفعالية. وإذا كان الأمر كذلك، يمكن إختبارها كجزء من استجابة التدقيق للمخاطر المٌقيمة. وإذا تم اتخاذ قرار بإختبار فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة، فيساعد هذا التوثيق المدقق في تصميم الإختبار، مثل أي مجتمع سيستخدم لاختيار العينة، وما خصائص النظام التي سيتم فحصها ومن الذي ينفذ النظام وأين يمكن الاطلاع على الوثائق الضرورية.

نقطة للتأمل

ليس من الضروري أن تكون وثائق أنظمة الرقابة معقدة أو شاملة. وليس هناك شرط يلزم المدقق بتوثيق عملية تجارية بأكملها، أو وصف استخدام أي أنظمة رقابة ليست ذات علاقة بالتدقيق.

يبين التوضيح أدناه بعض المسائل التي ينبغي النظر فيها عند توثيق أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة.

التوضيح ١٢ .٦-٢

توثيق أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة
• كيفية بدء وتصريح وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات الهامة؛ • تدفق المعاملات بتفاصيل كافية لتحديد النقاط التي قد تحدث فيها الأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الإحتيال؛ و • أنظمة الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات الهامة.

وتعتبر ما يلي الأشكال الأكثر شيوعا للوثائق التي يقوم بإعدادها الإدارة أو المدقق:-

- وصف سردي أو مذكرات؛
- الرسوم البيانية؛
- مزيج بين مجموعة من الرسوم البيانية ووصف سردي؛ و
- الاستبيانات والقوائم المرجعية.

وفيما يتعلق بطبيعة وحجم الوثائق المطلوبة فهي مسألة تعود للتقدير المهني. والعوامل التي يجب أخذها بالإعتبار هي ما يلي:-

- طبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية؛
- توافر المعلومات من المنشأة؛ و
- منهجية التدقيق والتكنولوجيا المستخدمة في سياق عملية التدقيق.

وقد يعكس مدى التوثيق أيضا خبرة وقدرات فريق التدقيق. فالتدقيق الذي يضطلع به فريق أقل خبرة قد يتطلب وثائق أكثر تفصيلا لمساعدتهم في الحصول على فهم مناسب للمنشأة، مقارنة بالحال مع فريق يتألف من أفراد أكثر خبرة.

١٢ .٧ تحديث وثائق الرقابة في الفترات اللاحقة

قد يستخدم المدقق الوثائق التي تم إعدادها أو الحصول عليها في فترة تدقيق سابقة عند تخطيط التدقيق لفترة لاحقة. وسينطوي هذا على الوثائق التالية.

التوضيح ١٢ .٧-١

	الوصف
تحديث وثائق الرقابة التي تم إعدادها في فترات سابقة	• إعداد نسخة من أوراق العمل للفترة السابقة حول أنظمة الرقابة كنقطة بداية للتحديث في السنة الحالية. وإذا لم يتغير شيء، ينبغي تقييم تنفيذ نظام الرقابة قبل التصميم. وإذا تم تنفيذ نظام الرقابة ولم تتغير المخاطرة، فإن التصميم سيكون مقبولا؛ • تحديث قائمة المخاطر التي تتطلب التخفيف من جانب نظام الرقابة؛ • تحديد التغييرات في الرقابة الداخلية عند مستويات المنشأة والمعاملات. وهذا يتحقق بالإجراءات التي تتناول تنفيذ نظام الرقابة؛ • حيث يتم تحديد التغييرات (مخاطرة أو أنظمة رقابة)، تحديد ما إذا تم تصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية جديدة؛ • تحديث الربط بين أنظمة الرقابة الداخلية وعامل المخاطرة المناسب؛ و • تحديث الإستنتاجات بشأن مخاطرة نظام الرقابة.

وحيث يرجح أن تنطوي إستراتيجية التدقيق على الاعتماد على التشغيل الفعال لأنظمة رقابة معينة (كم هو الحال من خلال إختبارات أنظمة الرقابة) وتكون تغييرات نظام الرقابة قد حدثت، سوف تكون هناك حاجة للتجول عبر المعاملات التي تم تجهيزها قبل وبعد حدوث التغيير على حد سواء.

نقطة للتأمل

التغييرات في أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة)

عند تحديث وثائق نظام الرقابة، أنظر بعناية للتغييرات في أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة). فهذه التغيرات يمكن أن يكون لها أثر كبير على فعالية أنظمة رقابة خاصة (المعاملات) أخرى، وقد تؤثر على استجابة التدقيق للمخاطر المُقيمة. وعلى سبيل المثال، فإن قرار الإدارة باستخدام فنيين مؤهلين لإعداد البيانات المالية قد يقلص إلى حد كبير مخاطر وجود أخطاء في المعلومات المالية ويعزز فعالية أنظمة الرقابة على المعاملات التي قد يكون تم إضعافها في السابق. وبالمقبل، فإن إخفاق الإدارة في استبدال مدير غير كفؤ لتكنولوجيا المعلومات، أو عدم تخصيصها لموارد كافية للتصدي لمخاطر تكنولوجيا المعلومات الأمنية قد يقوض إجراءات الرقابة الداخلية الأخرى المطبقة. وفي كلتا الحالتين، يمكن لهذه التغيرات أن تؤدي إلى تغيير كبير في استجابة التدقيق المناسبة

١٢ .٨ الإقرارات الخطية حول الرقابة الداخلية

ينبغي الحصول على إقرارات خطية من الإدارة بالاعتراف بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أم الخطأ.

١٢ .٩ دراسات الحالة- تقييم الرقابة الداخلية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

تقدم المقتطفات التالية من وثائق الرقابة الداخلية مثالا على المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من استخدام العملية ذات الخطوات الأربع المذكورة أعلاه.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

الخطوة ١- تحديد المخاطر

الخطوة الأولى والأهم في تقييم الرقابة الداخلية هي تحديد المخاطر التي يجب على الرقابة الداخلية تخفيفها. وهذا يشمل المخاطر التي تم تحديدها نتيجة للحصول على فهم للمنشأة، عوامل المخاطر السائدة الأخرى وعوامل المخاطرة المعتادة للمعاملات والتي ترتبط بعمليات تجارية مثل البيع والشراء والرواتب...الخ.

الخطوة ٢ – تصميم أنظمة الرقابة

الخطوة الثانية هي الإستعلام عن وتقييم أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة للتصدي للمخاطر التي تم تحديدها في الخطوة ١ أعلاه.

أنظمة الرقابة (مستوى المنشأة)

يتناول الشكل المنظم أدناه كل من الخطوات الأربع المذكورة في هذا الفصل. ويمكن استخدامه لتوثيق ما يلي:-

- عوامل المخاطر التي ينبغي التصدي لها من جانب العناصر المختلفة للرقابة الداخلية (تحديد المخاطر – الخطوة ١ (أعلاه)؛
- أي أنظمة رقابة (إن وجدت) للتخفيف من المخاطر (تصميم نظام الرقابة- الخطوة ٢ (أعلاه)؛
- الأدلة التي تم الحصول عليها بأن أنظمة الرقابة التي تم تحديدها موجودة بالفعل ويتم استخدامها حاليا. (تنفيذ نظام الرقابة)- الخطوة ٣ (أدناه)؛ و
- السياق والتشغيل لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها وتنفيذها (وثائق نظام الرقابة- الخطوة ٤ (أدناه).

بيئة الرقابة	وجود نظام الرقابة؟	وصف طبيعة الوثائق الداعمة أو إجراءات الإدارة	وصف الإستعلام/ الملاحظة للتأكد من تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها
١. المخاطرة: عدم التأكيد على الحاجة للنزاهة والقيم الأخلاقية			
أنظمة الرقابة المحتملة (*أختر التي تنطبق*):-			
(أ) تظهر الإدارة بشكل مستمر، من خلال الكلمات والأفعال، التزامها بمعايير أخلاقية عالية	نعم	*يشجع سوراج وفريق الإدارة باستمرار الحاجة للالتزام بمعايير السلامة والمعايير الأخلاقية من خلال الاتصال اليومي بالموظفين.*	*مقابلة موظفين اثنين أكدا ذلك، وهما جون وأماد.*
(ب) تزيل أو تقلل الإدارة من الدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير شريفة أو غير أخلاقية.	نعم	*قبل سوراج توصيتنا في الفترة السابقة وأعد قواعد للسلوك تحدد السلوكيات المتوقعة من الموظفين.*	*تم إعطاء الموظفين نسخة من قواعد السلوك، وحضروا لقاء بتاريخ ١٣ مايو جرى فيه شرح المبادئ التوجيهية.*
(ج) قواعد سلوكيات او ما يشابهها والتي تحدد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي.	نعم	*(أنظر الإجابة على البند "ب" أعلاه*	*قواعد السلوكيات التي تمت مراجعتها.*

بيئة الرقابة	وجود نظام الرقابة؟	وصف طبيعة الوثائق الداعمة أو إجراءات الإدارة	وصف الإستعلام/ الملاحظة للتأكد من تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها
(د) لدى الموظفين فهم واضح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفة بما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق.	نعم	*تم اتخاذ إجراءات تأديبية في السابق بحق موظفين لسلوكهم غير الملائم.*	*يطرد سوراج الأشخاص مباشرة إذا تم ضبطهم يسرقون أو يتصرفون بشكل غير أخلاقي. وحدثت حالتين من هذا النوع السنة الماضية بين الموظفين المؤقتين.*
(ه) يتم اتخاذ إجراءات تأديبية دائما بحق الموظفين للسلوك غير اللائق.	نعم	لن يتساهل سوراج مع السلوك غير القانوني أو غير الأخلاقي بين الموظفين أو العملاء أو الموردين	لوحظ طرد موظف جديد بشكل سريع بعد ضبطه يسرق لوازم مكتبية.
و. أخرى (وضح)	لا		
٢. توظيف أو الحفاظ على الموظفين غير الأكفاء			
أنظمة الرقابة المحتملة (أختر *التي تنطبق*):-			
(أ) موظفي الشركة يملكون الكفاءة والتدريب اللازمين للمهام المسندة إليهم.	نعم	يتم تدريب جميع الموظفين على وظائفهم والإشراف عليهم على نحو كاف.	مقابلة موظفين اثنين، جون وأماد، اللذين أكدا:- • فهم واضح للأدوار والمسؤوليات في غياب وصف وظيفي مكتوب. • تلقي تعليمات كلما تغيرت آلة أو عملية. • تلقي الثناء عندما تسير الأمور بشكل أفضل من المتوقع، وإبلاغهما المباشر عند عدم أداء وظيفة بشكل جيد.
(ب) تحدد الإدارة شروط المعرفة والمهارات المطلوبة للوظائف.	نعم	الإدارة تمتلك المهارة في التصنيع والمبيعات والشؤون الإدارية. ويقدم رافي وبارفين المشورة حول العمل والتسويق والمسائل القانونية.	
(ج) الوصف الوظيفي موجود ومستخدم بفاعلية.	لا		
(د) تزود الإدارة موظفيها بفرصة الالتحاق ببرامج تدريبية حول مواضيع ذات علاقة.	لا		أشارت الإستعلامات من موظفي الإدارة (ميريل وكليف) أن مستويات التوظيف بقيت مستمرة خلال الفترة.
(ه) يتم الحفاظ على مستويات توظيف مناسبة لأداء المهام المطلوبة بفاعلية.	نعم	لم تكن هناك شواغر وظيفية خلال السنة في أي من المناصب التي تؤثر على إعداد التقارير المالية.	
(و) تتم المطابقة المبدئية والمستمرة بين مهارات الموظفين والوصف الوظيفي الخاص بهم.	لا		
(ز) يتم تعويض ومكافأة الموظفين لقاء الأداء الجيد.	لا	يتم تشجيع الموظفين عند قيامهم بعمل جيد. وليس هناك هيكل للعلاوات باستثناء ذاك لموظفي المبيعات.	

بيئة الرقابة	وجود نظام الرقابة؟	وصف طبيعة الوثائق الداعمة أو إجراءات الإدارة	وصف الإستعلام/ الملاحظة للتأكد من تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها
ح. أخرى (وضح)	لا		
٣. المخاطرة: لدى الإدارة موقف ضعيف تجاه الرقابة الداخلية و/ أو إدارة المخاطر التجارية			
أنظمة الرقابة المحتملة (*أختر التي تنطبق*):- تظهر الإدارة مواقف وإجراءات ايجابية تجاه:-			
(أ) إنشاء والحفاظ على أنظمة رقابة داخلية سليمة على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تجاوز الإدارة والأشكال الأخرى للإحتيال، من خلال:- - الاختيار/ التطبيق المناسب للسياسات المحاسبية، - أنظمة الرقابة على معالجة المعلومات، و - معاملة موظفي المحاسبة.	نعم	*تستجيب الإدارة بشكل كبير للتوصيات التي تكون غير مكلفة أو تتعارض مع سير التنفيذ. ولدى الإدارة موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية.*	*مراجعة خطة العمل، والتي تشمل:-* • *تنبؤات المبيعات والتدفق النقدي.* • *النفقات الرأسمالية المتوقعة.* • *مناقشة كيفية تأثير الركود المحتملة على عملهم من جهة المبيعات، واحتمالية إفلاس أحد الموردين.* وقد تم دائما قبول خطابات توصياتنا الموجهة للإدارة إذا كانت مجدية.
(ب) تشدد الإدارة على ضرورة السلوك الملائم للموظفين العاملين.	نعم	*أنظر الملاحظات أعلاه حول المواقف وقواعد السلوك.*	بناء على المقابلات مع الموظفين (أنظر الخطوة ٢)، يفهم الموظفين ما هو مطلوب وأن القواعد يجب إتباعها.
(ج) وضعت الإدارة إجراءات لمنع الوصول غير المصرح به أو الإضرار بالصول والوثائق والسجلات.	نعم		
(د) تحلل الإدارة المخاطر التجارية وتتخذ الإجراءات المناسبة.	البعض	رغم أن إدارة المخاطر غير رسمية، تتم مناقشة المخاطر التجارية في اجتماعات الإدارة وعكسها في خطة العمل.	خلال مقابلتنا مع جواد، أشار إلى أن سوراج كان منفتحاً على مناقشة المسائل، وأنه لم يشعر بالضغط للتلاعب بالبيانات. وبكلمات سوراج: "الأرقام كما هي عليه، سواء كانت جيدة هذا الشهر أم سيئة".

اختصارات

التوكيدات | **نوع الرقابة**
ك= اكتمال | م= منع
و= وجود | ك/ت= كشف وتصحيح
د= دقة
ت= تقدير

	عنصر الرقابة الداخلية	عوامل المخاطر: ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟										
		تسجيل أو ايداع جزئي للمقبوضات أو عدم تسجيلها أو ايداعها نهائياً	تسجيل جزئي للمبيعات النقدية أو عدم تسجيلها نهائياً	تقييد المقبوضات المسجلة لعميل أو لحساب خاطئ (إحتيال أو خطأ)	المقبوضات مسجلة لفترة خاطئة	عدم متابعة الذمم المدينة مستحقة الدفع بالوقت المناسب					إختبار نظام الرقابة ؟ (نعم/ لا)	ورقة العمل المرجعية
التوكيدات التي يتناولها عامل المخاطرة		ك د و	ك د و	ك د و	ك د و	د ت						
تعد كارلا أوراق الإيداع، ولكن جواد هو من يقوم بالإيداع وذلك لضمان الفصل في الوظائف	أنشطة رقابة	م										
عند فتح البريد، تختم الشيكات بعبارة "للإيداع فقط" مع رقم حساب ديفتا. ولدى البنك تعليمات بعدم صرف الشيكات	أنشطة رقابة	م										
يتم إحصاء وجمع ومراجعة الشيكات المستلمة قبل ايداعها	أنشطة رقابة	م										
يقوم سوراج وجواد بالتحقيق في الحسابات التي تتجاوز ٩٠ يوماً. ويتم توثيق الإجراءات.	أنشطة رقابة					ك/ت						
إجراءات القطع موجودة لضمان تسجيل المقبوضات في الفترة الصحيحة.	أنشطة رقابة				م							
يتم اعداد قوائم بالحسابات المدينة المتأخرة على أساس منتظم، وتوزيعها شهرياً على سوراج وجواد.	معلومات واتصالات					ك/ت						
مراجعة منتظمة للحسابات المدينة المتأخرة، ومتابعة للحسابات مستحقة الدفع من جانب سوراج.	متابعة					م						
هل تخفف إجراءات الرقابة من عامل المخاطرة؟			لا	لا								
نعم= تخفف المخاطرة جزئياً= تخفف جزئياً لا= وجود ضعف جوهري												
<u>الضعف الذي تم تحديده</u>												
بما ان البيانات لا ترسل للعملاء فإن هناك ضعف في الرقابة يتمثل في تقييد خاطئ لحساب عميل آخر.												
بما أن معظم مبيعات المعارض نقدية ولا يتم إعطاء وصل إلا عند الطلب هناك مخاطرة موجودة تتمثل في عدم تسجيل جميع المبيعات النقدية												

أنظمة الرقابة على العملية التجارية أو المعاملات

تتناول مصفوفة تصميم الرقابة أعلاه خطوتين من الخطوات الأربع. وهي تطابق بين مخاطر المعاملات وأنظمة الرقابة التي تم تحديدها، ويمكن استخدامها أيضا للإشارة المرجعية للعمل قيد التنفيذ.

الخطوة ٣- تنفيذ الرقابة

الخطوة الثالثة هي تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة موجودة وقيد الاستخدام من جانب المنشأة.

مقتطف من إجراءات تنفيذ الرقابة على الإيراد/ الذمم المدينة

قم بالإستعلام من الموظفين المسؤولين عن معالجة المعاملات.

الأشخاص الذين جرت مقابلتهم:

كارلا	تاريخ:	*١٦ فبراير ٢٠X٣*
داميير	تاريخ:	*١٧ فبراير ٢٠X٣*
ماريا هوو	تاريخ:	*١٧ فبراير ٢٠X٣*

وصف الإجراءات المتبعة ذات العلاقة بالمعاملة. وينبغي تناول بدء المعاملة والتصريح بها، وتسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية.	*يعمل هذا النظام كما هو موضح في وثائق النظم. أنظر ورقة العمل ٥٣٠ للحصول على نسخ من الوثائق التي تدل على أنظمة الرقابة المطبقة.* *ومع ذلك، لاحظنا أن ماريا هوو هي موظفة جديدة ولا تعرف سوى القليل عن النظام في الوقت الحالي.*
وصف العملية المتبعة لنقل أي معلومات من شخص (صاحب العملية) إلى أخر.	*هناك تسليم من المبيعات إلى المحاسبة. واستناداً إلى مفهوم التجول، نجح النقل بشكل جيد.*
ملاحظة تكرار وتوقيت أداء إجراءات الرقابة الداخلية.	*مشار إليها في مصفوفة تقييم التصميم.*
تحديد أي أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات لحماية ملفات البيانات المتعلقة بالمعاملات، وضمان التنفيذ المناسب لأنظمة الرقابة على التطبيق.	*أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات ضئيلة بسبب صغر حجم المنشأة.*
توثيق الإجراءات المطبقة لتغطية مرض وإجازات الموظفين. وإذا لم تكن هناك إجازات خلال الأشهر الـــ ١٢ الماضية، توثيق السبب.	*كان هناك شاغر لوظيفة مبيعات خلال الفترة لمدة أربعة أشهر قبل التعاقد مع ماريا. وهذا يعني فصل أقل بين الواجبات خلال ذلك الوقت.*
السؤال عن مدى وطبيعة الأخطاء التي وجدت خلال الفترة الماضية.	*كانت معظم الأخطاء بسبب أخطاء في التسعير، والذي هو عملية يدوية في الوقت الحاضر.*
السؤال عما إذا طُلب من أي شخص أن ينحرف عن الإجراءات الموثقة.	*كان هناك طلب واحد من جانب مدير المبيعات لخفض سعر غرفة نوم بشكل كبير، إلا أن هذا الطلب جوبه بالرفض.*

الخطوة ٤- وثائق الرقابة

مقتطف من وثائق العمليات التجارية باستخدام طريقة السرد- ديفتا للأثاث.

العملية التجارية- نظام الإيراد/ الذمم المدينة/ المقبوضات

المخاطر الرئيسية التي ينبغي التصدي لها وإجراءات الرقابة ذات العلاقة

١. ***البضائع المشحونة/ الخدمات المقدمة دون فواتير***

عند توقيع العميل على أمر الشراء للحصول على الموافقة، يتم إدخال أمر الشراء في النظام المحاسبي الذي يعطي تلقائيا رقم تسلسلي لأمر الشراء. وعندما يكون أمر الشراء جاهزا للشحن، يتم إعداد وثيقة شحن وإدخالها في النظام ومطابقتها مع أمر الشراء. وتقوم كارلا بعد ذلك بإعداد فاتورة من النظام المحاسبي، والذي يعطي تلقائيا رقم تسلسلي. ولا يجوز القيام بأي عملية شحن دون إدخال رقم وثيقة الشحن إلى النظام. ويمكن بعد ذلك للنظام تعقب أي أوامر الشراء التي تم تلبيتها وأي منها لا يزال معلق، وذلك من خلال تاريخ التسليم.

٢. ***الإيرادات غير الصحيحة / غير المسجلة (أي المبيعات النقدية) في الحسابات***

يتم إعداد أوامر الشراء لكل أمر مستلم وجرى إدخاله في النظام المحاسبي، الذي يعطي تلقائيا رقم تسلسلي لأمر الشراء. والاستثناء الوحيد لذلك هو الأثاث المباع مباشرة من المحل أو البنود الصغيرة الأخرى التي تكون في متناول اليد.

٣. ***عدم تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة***

لا توجد أي أنظمة رقابة لهذه الغاية في الوقت الحاضر.

٤. ***عدم إتباع سياسات الاعتراف بالإيرادات***

تسجل الإيرادات عند تقديم الفاتورة. وجميع الأوامر التي تفوق ٥٠٠ يورو، أو يكون سعر البيع فيها أقل من الحد الأدنى لسعر البيع، لا بد من مراجعتها والموافقة عليها من جانب آرجان.

٥. ***المبيعات الوهمية / المبيعات الدائنة المسجلة في الحسابات***

جميع الأوامر التي تفوق ٥٠٠ يورو، أو يكون سعر البيع فيها أقل من الحد الأدنى لسعر البيع، لا بد من مراجعتها والموافقة عليها من جانب آرجان.

٦. ***البضائع المشحونة / الخدمات المقدمة لمخاطرة ديون معدومة***

لا يقوم آرجان بالتحقق من الائتمان للعملاء إلا إذا كانوا غير معروفين لديه أو كان أمر الشراء كبيراً. وهو يعتمد في الغالب على خبرته السابقة مع العميل عند منح الائتمان.

٧. ***المبيعات / الخدمات المسجلة لفترة محاسبية خاطئة***

تقوم كارلا بإعداد تقرير نهاية الشهر للإيرادات والإيصالات النقدية في الشهر. ويقوم سوراج بمراجعة هذا التقرير.

٨. ***المبيعات/ الخدمات المسجلة أو المودعة جزئيا أو لم يتم تسجيلها/ إيداعها نهائيا (الخطأ أو الإحتيال)***

يتم إحصاء وجمع ومراجعة الشيكات الواردة قبل إيداعها. وتقوم كارلا بإعداد وثائق الإيداع اليومية، ولكن جواد هو من يقوم بالإيداعات النقدية، وذلك لضمان الفصل بين الوظائف.

٩. ***تقييد المقبوضات إلى حساب خاطئ (الخطأ أو الخطأ)***

يمكن ملاحظة ذلك خلال مراجعة المبيعات والذمم المدينة شهرياً.

١٠. ***تقييد المقبوضات في فترة محاسبية خاطئة***

تتحقق كارلا القطع المناسب كل شهر لضمان تقييد الإيرادات في الفترة الصحيحة.

١١. ***عدم تسجيل أي مخصصات للأرصدة المشكوك في تحصيلها أو غير القابلة للتحصيل***

تتم متابعة الحسابات التي تتجاوز ٦٠ يوماً لدفعها، ولكن لا يتم تسجيل أي مخصصات للحسابات المشكوك في تحصيلها إلا في نهاية السنة.

١٢. ***عدم متابعة الذمم المدينة متأخرة الدفع في الوقت المناسب***

يقوم جواد بإعداد قائمة بحسابات مدينة متأخرة الدفع ويعطيها لسوراج للمراجعة. ويتم متابعة الحسابات التي تتجاوز ٦٠ يوما كل شهر والإشارة في القائمة للموعد الذي وافق فيه العميل على الدفع. أما بالنسبة للعملاء الذين تجاوزت حساباتهم ٩٠ يوما ولم يقوموا بترتيبات دفع بديلة، فإن المبيعات لهم في المستقبل تكون على أساس نقدي وقت التسليم.

أنظر المذكرة المنفصلة ٥٤٥-٦ (غير المدرجة) لأنظمة الرقابة على مبيعات الإنترنت.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

الخطوة ١ - تحديد المخاطر

الخطوة الأولى والأهم في تقييم الرقابة الداخلية هي تحديد المخاطر التي يجب على الرقابة الداخلية تخفيفها. وهذا يشمل المخاطر التي تم تحديدها نتيجة للحصول على فهم للمنشأة، عوامل المخاطر السائدة الأخرى وعوامل المخاطرة المعتادة للمعاملات والتي ترتبط بعمليات تجارية مثل البيع والشراء والرواتب...الخ.

الخطوة ٢ – تصميم أنظمة الرقابة

الخطوة الثانية هي الإستعلام عن وتقييم أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة للتصدي للمخاطر التي تم تحديدها في الخطوة ١ أعلاه.

أنظمة الرقابة (مستوى المنشأة) و(تكنولوجيا المعلومات العامة)

يتناول الشكل أدناه كل من الخطوات الأربع المذكورة في هذا الفصل. ويمكن استخدامه لتوثيق ما يلي:-

- عوامل المخاطر التي ينبغي التصدي لها من جانب العناصر المختلفة للرقابة الداخلية (تحديد المخاطر- الخطوة ١ (أعلاه)؛
- أي أنظمة رقابة (إن وجدت) للتخفيف من المخاطر (تصميم نظام الرقابة- الخطوة ٢ (أعلاه)؛
- الأدلة التي تم الحصول عليها بأن أنظمة الرقابة التي تم تحديدها موجودة بالفعل ويتم استخدامها حاليا. (تنفيذ نظام الرقابة)- الخطوة ٣ (أدناه)؛ و
- السياق والتشغيل لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها وتنفيذها (وثائق نظام الرقابة- الخطوة ٤ (أدناه).

أنظمة الرقابة (مستوى المنشأة)	
المخاطر الواجب أخذها بالإعتبار	**أنظمة الرقابة ذات العلاقة**
بيئة الرقابة:- • عدم وجود تشديد على أهمية/ الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية. • لا يوجد التزام تجاه كفاءة الموظف. • رقابة إدارية غير فعالة من أولئك المكلفين بالحوكمة. • الإدارة لديها موقف ضعيف تجاه الرقابة الداخلية و/ أو إدارة المخاطر التجارية. • هيكل تنظيمي غير فعال/ غير ملائم للتخطيط والرقابة وتحقيق الأهداف. • عدم وجود سياسات/ إجراءات لضمان فعالية إدارة الموارد البشرية.	*يؤكد راج باستمرار على ضرورة النزاهة والتعاملات الأخلاقية في تواصله اليومي مع الموظفين وغي تصرفاته.* *لديه موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية- قام في الماضي بتنفيذ توصيات التدقيق التي كانت ممكنه.* *لا وجود لهيكل حوكمة رسمي، إلا أن راج يجتمع مع سوراج وجواد من ديفتا بانتظام.*

أنظمة الرقابة (مستوى المنشأة)	
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	نعم
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	*مقابلة مع روبي التي أكدت التزام راج بمعاملة الموردين والعملاء بصورة أخلاقية وعادلة.* *مراجعة محضر الأجتماع الأخير الذي أعده جواد.*
تقييم المخاطر:- • تتفاجئ الإدارة في كثير من الأحيان بالأحداث التي لم يسبق تحديدها/ تقييمها، أو أن الإدارة تستجيب بصورة مستمرة للأحداث بدلا من التخطيط مقدماً للمستقبل.	*يتم إعداد خطة العمل سنويا. ويتابع راج شهريا التدفقات النقدية واتجاهات المبيعات.*
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	نعم
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	*مراجعة نسخة من خطة العمل، التي سلطت الضوء بالفعل على إمكانية تأثير الاقتصاد على المبيعات.* *مراجعة ملف يحتوي على التدفقات النقدية الشهرية المقدمة لراج. وتمثلت الأدلة على مراجعة راج لها بالتعليقات الواضحة على الوثائق والتغيرات المطلوبة.*
مخاطر إعداد التقارير المالية:- • الأحداث والظروف (عدا المعاملات) التي تكون هامة للبيانات المالية قد لا يمكن الانتباه لها أو تسجيلها؛ • ضعف الإشراف/ الرقابة على التقارير المالية والقيود اليومية، وإعداد التقديرات/ الإفصاحات الهامة قد ينجم عنه أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛ و • المسائل الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية قد لا يتم إبلاغ مجلس الإدارة أو أطراف خارجية مثل البنوك أو الهيئات التنظيمية بها.	*يجتمع راج مع سوراج وجواد (ديفتا) لاستعراض البيانات المالية وخطط العمل.* *يستعرض راج البيانات المالية، ولكنه يستعرض دفتر اليومية فقط عندما يكون لديه وقت. (زيادة المخاطرة بسبب الافتقار للفصل بين الواجبات، ويعطي القدرة لروبي لجعل القيود غير مكتشفة.)*
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	*لا. أوجه الضعف في الرقابة تشمل مخاطرة تجاوز الإدارة وعدم الفصل بين الواجبات في مثل هذه المنشأة الصغيرة.*
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	*مراجعة ملف يحتوي على البيانات المالية الشهرية المقدمة لراج. ومع ذلك، لم نرى أدلة تؤكد أن راج قام بالفعل بمراجعة تلك البيانات المالية.*
منع الإحتيال:- • لم تقم الإدارة بالنظر في أو تقييم مخاطر الإحتيال التي تحدث (بما في ذلك تجاوز الإدارة).	*يحتفظ راج بالنقد والمقدرات الثمينة في مكان مقفل.* *يشارك راج في كل خطوة من العمليات، بما في ذلك الإنتاج، لذلك فإن الإشراف على جميع العمليات يقلل من مخاطر الإحتيال.*
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	*لا. تُحفظ المقدرات الثمينة في مكان آمن، إلا أن راج كان غائبا تقريباً هذا العام، مما قلل من مدى إشراف الإدارة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن من المعروف عن المحاسب أن لديه صعوبات مالية شخصية.*
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	*تفتيش مكان حفظ النقد، والتحقق من أن راج فقط لديه المفتاح.*

أنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة)	
المخاطر الواجب أخذها بالإعتبار	**أنظمة الرقابة ذات العلاقة**
• عدم وجود سياسات/ إجراءات متبعة لضمان إدارة فعالة لتكنولوجيا المعلومات أو الإشراف على موظفي تكنولوجيا المعلومات؛ • عدم وجود توافق بين الأهداف التجارية والمخاطر وخطط تكنولوجيا المعلومات؛ • يتم الاعتماد على نظم/ برامج تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو تعالج بيانات غير دقيقة؛ و • الوصول غير المصرح به إلى البيانات. أو إضرار محتمل بالبيانات، أو تغييرات غير لائقة، أو معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات.	*لا توجد سياسات وإجراءات لتكنولوجيا المعلومات.* *النفقات والمشتريات الرأسمالية لتكنولوجيا المعلومات هي جزء من الميزانية السنوية (إذا كانت متوقعة).* *يضمن راج أن البرنامج حديث، وأن روبي تقوم بعمل نسخ احتياطي للبيانات.*
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	*نعم، نظرا لصغر حجم العمليات.*
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	*مراجعة الميزانية السنوية مع بند نفقات لتكنولوجيا المعلومات. ولم يتم التخطيط لمشتريات رأسمالية كبرى لهذه الفترة.*

أنظمة الرقابة على العملية التجارية أو المعاملات

يتناول هذا النموذج (الإيراد والذمم المدينة والمقبوضات) خطوتين من الخطوات الأربع في العملية. وهو يطابق بين مخاطر المعاملات حسب التوكيد وإجراءات أنظمة الرقابة ذات العلاقة، ويمكن استخدامه أيضا للإشارة المرجعية للعمل قيد التنفيذ لأنظمة الرقابة.

المنشاة: كومار وشركاه			الفترة المنتهية: ٣١ ديسمبر ٢٠XX			
	الخطوة ١- وصف مخاطر المعاملات	**التوكيدات المتضررة**	**الخطوة ٢- وصف إجراءات أنظمة الرقابة ذات العلاقة (إذا كانت هناك أنظمة رقابة متعدد، أنظر في استخدام مصفوفة تصميم الرقابة)**	**تقييم نظام الرقابة: تصميم**	**تقييم نظام الرقابة: تنفيذ**	**المخاطرة المتبقية (عالية، معتدلة، منخفضة)**
١	البضائع المشحونة/ الخدمات المقدمة دون فواتير	ك	تتم مطابقة سجل الشحن مع سجل المبيعات كل أسبوع لضمان وجود فواتير لكافة الشحنات.	تم	٥٤٥-٢	منخفضة
٢	الإيرادات المسجلة جزئيا أو لم يتم تسجيلها نهائيا (أي المبيعات النقدية)	ك د	يقوم المحاسب شهريا بتسوية فواتير المبيعات الصادرة مع الإيرادات المسجلة في السجلات المحاسبية.	تم	٥٤٥-٢	منخفضة
٣		ك و	يراجع راج قيود المبيعات والذمم المدينة والمقبوضات النقدية الشهرية. (ملاحظة: عملاء قليلين، معظم المبيعات لكامبريدج).	تم	٥٤٥-٢	منخفضة

٤	عدم إتباع سياسات الاعتراف بالإيرادات	ك و د		يتم تسجيل الإيراد عند شحن البضائع وإصدار فواتير لها. ومع ذلك لا توجد أنظمة رقابة حقيقية على القطع.	جزئي	٥٤٥-٢	معتدلة
٥	تقييد الإيرادات/ المقبوضات في فترة محاسبية خاطئة	د		تتم مراجعة المبيعات شهريا من جانب روبي وراج.	جزئي	٥٤٥-٢	معتدلة
٦	المقبوضات المسجلة أو المودعة جزئيا، أو لم يتم تسجيلها أو إيداعها نهائيا.	ك د		الإيراد غير المودع سيلاحظه راج على الأرجح خلال مراجعته الشهرية للذمم المدينة.	لا	لا	معتدلة
٧	عدم تسجيل أي مخصصات للأرصدة المشكوك في تحصيلها أو غير القابلة للتحصيل	ت		يتم في نهاية السنة فقط	لا	لا	عالية
٨	عدم تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة	ك و د ت		يتم تسجيل المبيعات لديفتا في حساب منفصل ويراجعها راج شهريا. اما الأطراف الأخرى ذات العلاقة فلا يتم تحديدها.	جزئي	٥٤٥-٢	معتدلة
٩							

ينبغي استخدام التقدير المهني (بناءً على مراجعة المعلومات الواردة أعلاه) لتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية حسب التوكيد.

التوكيد	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية		وصف إجراءات التدقيق (مثل إختبارات التفاصيل أو إختبارات أنظمة الرقابة) التي تستجيب للمخاطر المُقيمة	ورقة العمل المرجعية
ك	منخفضة		أنظر برنامج تدقيق المبيعات والذمم المدينة	٧٠٥-ج.١٠٠
و	منخفضة		أنظر برنامج تدقيق المبيعات والذمم المدينة	٧٠٥-ج.١٠٠
د	معتدلة		أداء عمل إضافي على القطع والاعتراف بالإيرادات، والتفاصيل في خطط التدقيق للمبيعات والذمم المدينة.	٧٠٥-ج.١٠٠
ت	معتدلة		المراجعة بعناية لمخصصات الحسابات المشكوك في تحصيلها على النحو الوارد في ج.١٠٠	٧٠٥-ج.١٠٠

ملاحظة: سوف تستند مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد على "التوكيدات المتضررة" من مخاطر المعاملات (أعلاه) ومدى "المخاطر المتبقية" بعد التخفيف من حدتها.

الخطوة ٣- تنفيذ الرقابة

تنفيذ الرقابة على المعاملات

مقتطف من إجراءات تنفيذ الرقابة على الإيراد/ الذمم المدينة

الأشخاص الذين جرت مقابلتهم:-

روبي	تاريخ:	٢٢ فبراير ٢٠X٣
راج	تاريخ:	٢٢ فبراير ٢٠X٣

وصف الإجراءات المتبعة ذات العلاقة بالمعاملة. وينبغي تناول بدء المعاملة والتصريح بها، وتسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية.	*يعمل هذا النظام كما هو موضح في وثائق النظم. أنظر ورقة العمل ٥٣٥ للحصول على نسخ من الوثائق التي تدل على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.*
وصف العملية المتبعة لنقل أي معلومات من شخص (صاحب العملية) إلى أخر.	*هناك تسليم من المبيعات إلى المحاسبة. واستناداً إلى مفهوم التجول، نجح النقل بشكل جيد.*
ملاحظة تكرار وتوقيت أداء إجراءات الرقابة الداخلية.	*مشار إليها في مصفوفة تصميم الرقابة.*
تحديد أي أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات لحماية ملفات البيانات المتعلقة بالمعاملات، وضمان التنفيذ المناسب لأنظمة الرقابة الداخلية على التطبيق.	*أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات ضئيلة بسبب صغر حجم المنشأة.*
توثيق الإجراءات المطبقة لتغطية مرض وإجازات الموظفين. وإذا لم تكن هناك إجازات خلال الأشهر الـ ١٢ الماضية، توثيق السبب.	*كموظف على أساس جزئي، تعمل روبي على استكمال مسك الدفاتر كلما عادت إلى المكتب. وبسبب العدد الضئيل من المعاملات، كان هذا كافياً.*
السؤال عن مدى وطبيعة الأخطاء التي وجدت خلال الفترة الماضية.	*كانت معظم الأخطاء بسبب أخطاء في إحصاء عدد البنود المطلوبة أو المشحونة ، وتعتبر المطابقة في سجل المبيعات وأوامر الشراء من مسؤولية راج لاكتشاف تلك الأخطاء، ويبدو أن راج يعمل بشكل فعال كما تبين من إختبار التجول الذي قمنا به.*
السؤال عما إذا طُلب من أي شخص أن ينحرف عن الإجراءات الموثقة.	*لم يلاحظ ذلك.*

الخطوة ٤- توثيق الرقابة الداخلية

ملاحظة: يتم تحديد أنظمة الرقابة بخط عريض.

مقتطف من وثائق العمليات التجارية باستخدام طريقة السرد- كومار وشركاه.

العملية التجارية- نظام الإيراد/ الذمم المدينة/ المقبوضات

أوامر الشراء

يتم إعداد أوامر الشراء لكل أمر مستلم وجرى إدخاله في النظام المحاسبي، الذي **يعطي تلقائيا رقم تسلسلي لأمر الشراء.** والاستثناء الوحيد لذلك هو الأثاث المباع مباشرة من المحل أو البنود الصغيرة الأخرى التي تكون في متناول اليد.

ويحتفظ راج **بسجل لأوامر الشراء** يتتبع تاريخ الأمر والمبلغ ونوع المنتج وتاريخ التسليم المقرر والسعر...الخ. كما يحتفظ راج **بسجل مبيعات** يتضمن أسم العميل وتفاصيل أمر الشراء والسعر...الخ. ويقوم راج **بمطابقة ومراجعة** أمر الشراء وسجلات المبيعات في نهاية الشهر للتأكد من دقتها.

وعندما يتم تجميع البنود وتكون جاهزة للشحن، تقوم روبي بإعداد **فاتورة** يتم إرسالها جنبا إلى جنب مع أمر الشراء إلى العميل.

مبيعات المتجر

لجميع المبيعات الخارجة من المتجر، يتم إعداد **الفواتير** وقت البيع بواسطة راج وإدخالها في النظام المحاسبي. ويقوم النظام تلقائيا بإعطاء **رقم فاتورة** لكل عملية بيع. ويتم بعد ذلك إعطاء الفواتير للعملاء.

والغالبية العظمى من مبيعات المتجر نقدية، لذا فإن هناك القليل من مخاطر الائتمان.

الذمم المدينة

تفتح روبي كل البريد **وتفصل** المدفوعات المستلمة لأغراض الإيداع. ويذهب راج إلى البنك في طريقه للمنزل ويقوم بإيداعها. وبعد ذلك تقوم روبي بإدخال المدفوعات في النظام المحاسبي وتربط المدفوعات بالفواتير ذات العلاقة.

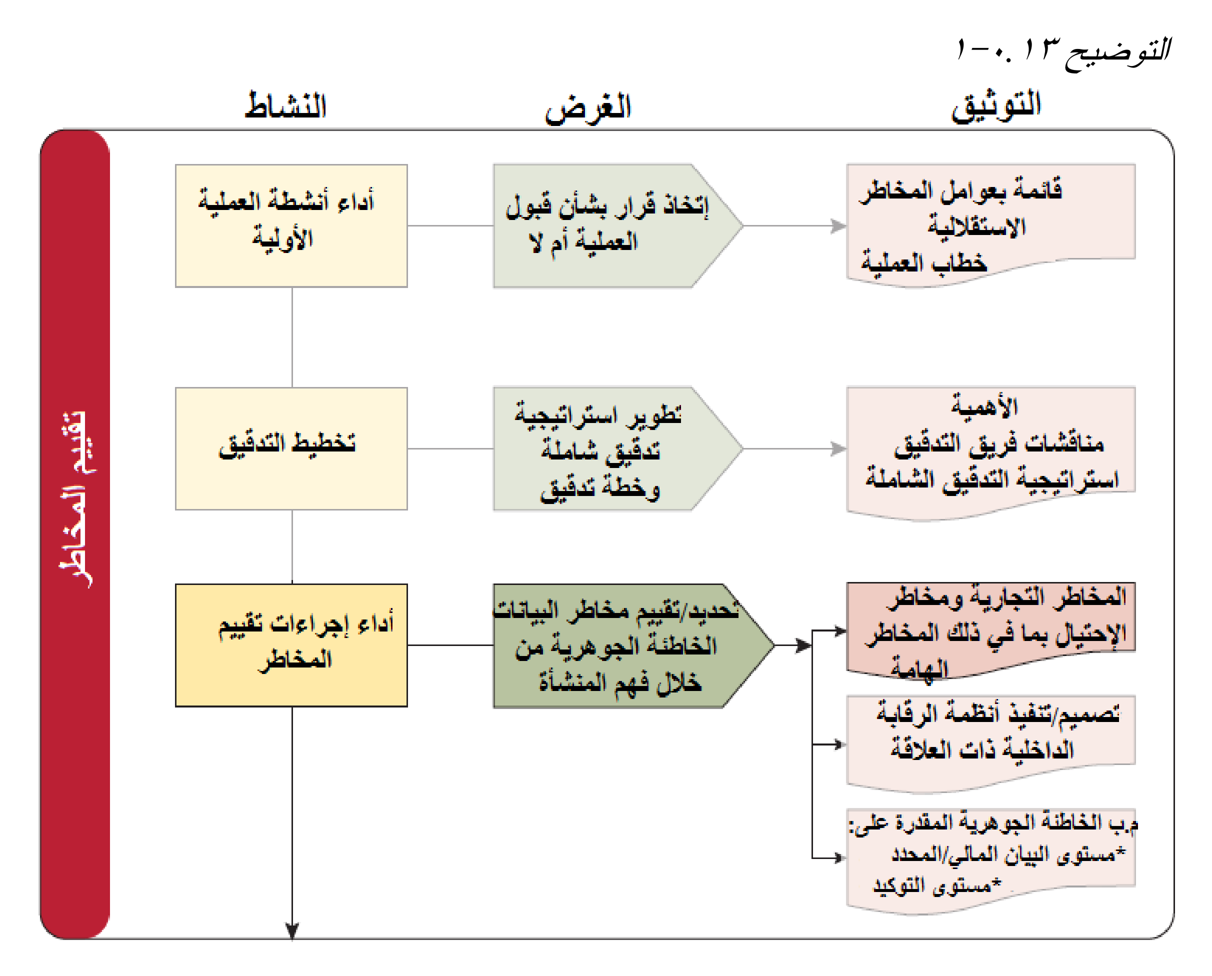
وتعمل روبي على إعداد **قائمة بالحسابات المدينة متأخرة الدفع** وتعطيها لراج لمراجعتها.

وبالنسبة للحسابات التي **تتجاوز ٩٠ يوماً فتقوم روبي بمتابعتها** كل شهر، و**تعلق** على القائمة من حيث التاريخ الذي وافق به العميل على تسوية الدفع.

١٣. الإبلاغ عن عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول الإبلاغ عن العيوب التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية، والتي في التقدير المهني المدقق، تستحق اهتمام الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.	٢٦٥

التوضيح ١٣.٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٠	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) أولئك المكلفين بالحوكمة- الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال أمين على الشركة) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الاتجاه الإستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشتمل أولئك المكلفين بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الرقابة معين في منشأة تابعة للقطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، أنظر الفقرات ١أ-٨أ. (ب) الإدارة- الشخص (الأشخاص) الذين يتحملون المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتم الإدارة على بعض أو كافة أولئك المكلفين بالحوكمة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابة معين أو مدير مالك.
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٦	لأغراض معايير التدقيق الدولية يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) عدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية- يكون هذا موجوداً عندما:- (١) تكون الرقابة مصممة أو منفذة أو مشغلة بطريقة بحيث لا تكون فيها قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب؛ و (٢) تكون الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب موجودة. (ب) عيب هام في الرقابة الداخلية- عيب أو مجموعة من العيوب في الرقابة الداخلية، والتي في التقدير المهني للمدقق ذات أهمية كافية تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة. (المرجع: الفقرة ٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٧	على المدقق أن يحدد على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كان المدقق قد حدد عيب واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية. (المرجع: الفقرات ١أ-٤أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٨	إذا حدد المدقق عيب واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية، فإن على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كانت العيوب هذه، فردية أو مجتمعة، تشكل عيوب هامة. (المرجع: الفقرات ٥أ-١١أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٩	على المدقق أن يبلغ أولئك المكلفين بالحوكمة خطيا وفي الوقت المناسب عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق. (امرجع: الفقرات ٥أ-١١أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ١٠	على المدقق كذلك أن يبلغ الإدارة خطياً عند المستوى المناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب ما يلي:- (المرجع: الفقرات ١٩أ، ٢٧أ). (أ) العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها المدقق خطيا أو ينوي الإبلاغ عنها لأولئك المكلفين بالحوكمة، إلا إذا كان من غير المناسب الإبلاغ مباشرة للإدارة في ظل الظروف؛ (المرجع: الفقرات ١٤أ، ٢٠أ-٢١أ) (ب) العيوب الهامة الأخرى في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق والتي لم يتم لإبلاغ الإدارة عنها من أطراف أخرى، والتي هي في التقدير المهني للمدقق ذات أهمية كافية تستحق عناية الإدارة. (المرجع: الفقرات ٢٢أ-٢٦أ).

معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ١١	يجب على المدقق أن يُضمن الإبلاغ الخطي عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية ما يلي:- (أ) وصف للعيوب وإيضاح لأثارها المحتملة؛ (المرجع: الفقرة ٢٨أ) (ب) معلومات كافية لتمكين أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة على فهم سياق الإبلاغ، وبشكل خاص على المدقق أن يوضح بشكل خاص ما يلي:- (المرجع: الفقرات ٢٩أ-٣٠أ) (١) هدف التدقيق كان بالنسبة للمدقق أن يبدي رأياً حول البيانات المالية؛ (٢) شمل التدقيق اعتبار أن يكون التدقيق الداخلي مناسبا لإعداد البيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية؛ و (٣) الأمور المُبلغ عنها محدودة بالعيوب التي حددها المدقق أثناء التدقيق والتي توصل المدقق إلى أن لها أهمية كافية تستحق الإبلاغ عنه لأولئك المكلفين بالحوكمة.

١٣.١ لمحة عامة

في أثناء عملية التدقيق، يمكن تحديد عدم الكفاءة في أنظمة الرقابة الداخلية. وقد يحدث هذا نتيجة لفهم وتقييم الرقابة الداخلية (انظر المجلد ٢، الفصول ١١ و١٢)، وعند إجراء تقييمات المخاطر وأداء إجراءات التدقيق، أو من الملاحظات الأخرى التي تتم في أي مرحلة من عملية التدقيق.

ولا يوجد أي قيود على أوجه عدم الكفاءة في أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة عنها. ومع ذلك، حيث يقوم المدقق بتقييم عيب تم تحديده على أنه عيب هام، فإن المدقق يقوم أولا بمناقشة ذلك مع الإدارة، ثم يكون مطالباً بعد ذلك بإبلاغه (وأي عيوب هامة أخرى) خطيا لأولئك المكلفين بالحوكمة.

ويرد أدناه بعض العيوب الأكثر شيوعا في أنظمة الرقابة الداخلية.

التوضيح ١٣.١-١

	عدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية
أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشاة)	أنظمة الرقابة الضعيفة على بيئة الرقابة (مستوى المنشأة) مثل الإشراف غير الفعال، والموقف الضعيف تجاه الرقابة الداخلية، أو الحالات التي يحدث فيها تجاوز للإدارة أو إحتيال.
	التغييرات في الموظفين التي أدت بمناصب رئيسية أن تصبح شاغرة، أو حيث يكون الموظفين الحاليين (كما في المحاسبة) غير مؤهلين لأداء المهام المطلوبة.
	عدم الكفاءة التي تم تحديدها في أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات.
	عدم كفاية أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها للتصدي لأحداث هامة غير روتينية مثل استحداث نظام محاسبي جديد، والتشغيل الآلي لنظام مثل المبيعات، أو امتلاك عمل جديد.

	عدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية
أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشاة)	عجز الإدارة على الإشراف على إعداد البيانات المالية. وهذا يمكن أن يشمل عدم وجود:- • أنظمة رقابة على المتابعة العامة (مثل الإشراف على موظفي المحاسبة المالية)؛ • أنظمة الرقابة على منع واكتشاف الإحتيال؛ • أنظمة الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛ • أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ • أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة خارج سياق العمل الاعتيادي للمنشأة، أنظمة الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية لنهاية الفترة (مثل أنظمة الرقابة على القيود اليومية غير المتكررة)
	عيوب هامة سبق إبلاغها للإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، ولا زالت بدون تصحيح بعد فترة معقولة من الزمن.
أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات)	استجابة فعالة من الإدارة للمخاطر الجوهرية التي تم تحديدها (كعدم وجود أنظمة رقابة على مخاطرة ما على سبيل المثال)
	تم الكشف عن الأخطاء من جانب المدقق، في حين كان ينبغي على الرقابة الداخلية للمنشأة منعها أو كشفها وتصحيحها.
	لم تكن أنظمة الرقابة الداخلية:- • كافية للتخفيف من المخاطر (تصميم ضعيف)؛ و/ أو • تعمل كما هو مصمم (تنفيذ ضعيف). وهذا يمكن أن ينجم عن التدريب الضعيف أو عدم كفاءة الموظفين أو عدم كفاية الموارد لأداء المهام المطلوبة.

٢.١٣ الإحتيال

إذا تم الحصول على أدلة تفيد بوجود أو إمكانية وجود إحتيال، ينبغي رفع الأمر إلى عناية المستوى المناسب من الإدارة في أقرب وقت ممكن عمليا. وينبغي أن يتم هذا حتى لو كانت المسألة تعتبر غير منطقية.

ويعتبر المستوى المناسب من الإدارة مسألة تقدير مهني، ولكن تكون أعلى بمستوى واحد على الأقل فوق الأشخاص الذين يبدو أنهم متورطين في عملية الإحتيال المشتبه بها. كما أن هذا يتأثر باحتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم عملية الإحتيال المشتبه بها. وحيث يشمل الإحتيال الإدارة العليا، فإن الإبلاغ مطلوب أيضا لأولئك المكلفين بالحوكمة. ويمكن أن يتم هذا شفهياً أو خطياً.

نقطة للتأمل

الإحتيال الذي يرتكبه المدير المالك أو أولئك المكلفين بالحوكمة

عندما يحدث الإحتيال في قمة هرم المنظمة، لن يكون هناك أحد داخل المنشأة يمكن إبلاغه بالإحتيال. وفي هذه الحالات، قد يحصل المدقق على مشورة قانونية لتحديد مسار الإجراء المناسب في هذه الظروف. والغرض من الحصول على مثل هذه المشورة هو التأكد من الخطوات الضرورية (إن وجدت) للنظر في جوانب المصلحة العامة للإحتيال الذي تم تحديده.

وفي معظم البلدان، يحتم واجب المدقق المهني الحفاظ على سرية معلومات العميل. وهذا قد يحول دون الإبلاغ عن الإحتيال إلى طرف خارجي. ومع ذلك، فإن المسؤوليات القانونية للمدقق تختلف من بلد لأخر، وفي ظروف معينة، قد يحصل تجاوز لواجب الحفاظ على السرية من جانب التشريع أو القانون أو المحاكم. وفي بعض البلدان، يتحمل مدقق المؤسسة المالية واجب قانوني للإبلاغ عن حدوث إحتيال إلى السلطات الرقابية. وأيضا، في بعض البلدان، يقع على كاهل المدقق واجب الإبلاغ عن الأخطاء إلى السلطات في تلك الحالات التي يكون فيها إخفاق من جانب الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة باتخاذ إجراءات تصحيحية.

٣.١٣ تقييم مدى خطورة عيب ما

يُعرف العيب الهام بأنه عيب أو مجموعة عيوب في الرقابة الداخلية تكون في التقدير المهني للمدقق ذات أهمية كافية تجعلها تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة.

وفي تقييم الرقابة الداخلية (انظر المجلد ٢، الفصل ١٢)، يُقترح التخلص من (استثناء) عوامل المخاطر التي من غير المحتمل أن يسفر عنها أي أخطاء جوهرية في البيانات المالية من فهم المدقق للرقابة الداخلية. وإذا تم إتباع هذه الإرشادات، فإن معظم العيوب في أنظمة الرقابة التي حددها المدقق من المحتمل أن تكون هامة.

إن معايير تحديد ما إذا كان العيب هام تماثل تلك لأية مخاطر أخرى (انظر المجلد ٢، الفصل ٩). ويتم استخدام التقدير المهني لتقييم احتمال حدوث أخطاء، والحجم المحتمل للأخطاء إن حدثت فعلاً. وفي حال حدثت الأخطاء، فسوف يستند التقييم على مدى الأخطاء الفعلية.

ويمكن أيضا تحديد العيوب الأقل خطورة أو الثانوية في أنظمة الرقابة أثناء عملية التدقيق. وقد يكون ذلك ممكنا من خلال إجراء المقابلات مع الإدارة والموظفين، وملاحظة أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة وأداء إجراءات تدقيق إضافية، وأية معلومات أخرى قد يتم الحصول عليها. ومسألة ما إذا كانت هذه الأمور ذات أهمية كافية لإبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عنها تعود للتقدير المهني.

وبعض الأمور التي يمكن للمدقق النظر فيها عند تقييم مدى خطورة عيب ما مبينة في التوضيح التالي.

التوضيح ١٣ .٣-١

	تحديد عيب هام
معايير تقييم العيوب	احتمالية أن تؤدي العيوب إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
	قابلية الأصول أو الخصوم للخسارة أو الإحتيال.
	ذاتية وتعقيد تحديد المبالغ المٌقيمة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
	مبالغ البيانات المالية المعرضة للعيوب.
	حجم النشاط الذي حدث أو قد يحدث في رصيد الحساب أو فئة من المعاملات التي تكون عرضة لعيب أو عيوب.
	أهمية أنظمة الرقابة في عملية إعداد التقارير المالية.
	السبب والتكرار للاستثناءات التي تم اكتشافها نتيجة للعيوب في أنظمة الرقابة.
	تفاعل العيب مع العيوب الأخرى في الرقابة الداخلية.

١٣ .٤ المنشآت الأصغر حجماً

عند تقييم عيوب أنظمة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً، ينبغي على المدقق الانتباه إلى العوامل التالية.

التوضيح ١٣ .٤-١

	خذ بالاعتبار
الرقابة في منشأة صغيرة	قد تعمل أنظمة الرقابة بشكلية أقل وأدلة أقل على أدائها مقارنة بالمنشآت الأكبر حجماً.
	قد لا تكون أنواع معينة من أنشطة الرقابة ضرورية على الإطلاق. وقد يمكن تخفيف المخاطر من خلال أنظمة الرقابة التي تطبقها الإدارة العليا (كأنظمة الرقابة عند مستوى المنشأة مثل بيئة الرقابة، التي من شأنها منع أو كشف خطأ معين على سبيل المثال).
	سيكون هناك عدد أقل من الموظفين، مما قد يحد من مدى كون الفصل بين الواجبات عمليا. ويمكن تعويض ذلك من جانب المدير المالك من خلال ممارسة إشراف أكثر فعالية (أنظمة الرقابة عند مستوى المنشأة مثل بيئة الرقابة، على سبيل المثال) مقارنة بما هو ممكن في منشأة أكبر حجماً.
	توجد إمكانية أكبر للإدارة لتجاوز أنظمة الرقابة.

وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون إبلاغ العيوب لأولئك المكلفين بالحوكمة أقل تنظيما مما هو عليه الحال في المنشآت الأكبر حجماً.

١٣ .٥ توثيق العيوب في أنظمة الرقابة

ليست هناك متطلبات محددة في معايير التدقيق الدولية بشأن كيفية توثيق العيوب في أنظمة الرقابة. ويعتبر مدى التوثيق هو مسألة تقدير مهني. وحيث يكون فريق التدقيق أقل خبرة، قد تكون هناك حاجة إلى وجود وثائق وإرشادات أكثر تفصيلا مقارنة بالحال مع الأفراد من ذوي الخبرة العالية.

وأحد السبل الممكنة لتوثيق العيوب هو على النحو المحدد أدناه. ويمكن استخدام هذا التوثيق من أجل:-

- مناقشة العيوب مع الإدارة؛
- تقييم مدى خطورة العيوب؛
- النظر في الحاجة إلى أي إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة لخطر لم يتم تخفيفه؛ و
- إعداد الإبلاغ اللازم للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

ويتجلى أدناه مثال على هذه الوثائق (دون الإشارة إلى أوراق العمل الداعمة وغيرها).

التوضيح ١٣.٥-١

ما هو عامل المخاطر أو التوكيد المتضرر؟	وصف العيب الذي تم تحديده	ما هو الأثر المحتمل على البيانات المالية؟	عيوب هامة (نعم/لا)	استجابة التدقيق
عدم قيام الإدارة بالنظر في أو تقييم مخاطر حدوث الإحتيال.	يثق أعضاء فريق الإدارة ببعضهم الأخر، ويحجمون عن إدخال سياسات مكلفة...الخ للتصدي لمخاطر الإحتيال. التصدي لمخاطر الإحتيال.	قد تتجاوز الإدارة أنظمة الرقابة وتتلاعب بشكل جوهري بالبيانات المالية.	نعم	أنظر الإجراءات المحددة التي أُجريت على القيود اليومية والأطراف ذات العلاقة، والاعتراف بالإيرادات.
تسجيل المبيعات / الخدمات في الفترة المحاسبية الخاطئة.	ليست هناك أنظمة رقابة لمنع هذا من الحدوث، وقد وجدنا عدد من الأخطاء في القطع خلال اختبارات التفاصيل.	يمكن للإيرادات أن تشوبها أخطاء جوهرية في البيانات المالية.	نعم	انظر الإجراءات الإضافية التي تم تأديتها والمتعلقة بالقطع.
إشراف وتوثيق ضعيف في إعداد التقديرات	عملياً، لا يقوم العميل بتوفير نسخ احتياطي للوثائق لدعم تقديراته	نظرا لحجم التقديرات، قد يؤدي الخطأ إلى خطأ جوهري في البيانات المالية.	نعم	الحصول على أدلة لدعم الافتراضات وتنفيذ الاعمال الحسابية مرة أخرى.

نقطة للتأمل

تسجيل العيوب في مكان واحد

ينبغي تخصيص نموذج تدقيق واحد لتسجيل التفاصيل ذات العلاقة بالعيوب في أنظمة الرقابة كما تم تحديدها. وهذا يضمن تسجيل كافة العيوب التي تم تحديدها على أساس ثابت وفي مكان واحد. وإذا كانت العيوب متناثرة في الملف قد لا تتم ملاحظتها. وهذا يمكن أن يؤدي إلى استجابة تدقيق غير مكتملة للمخاطر المنطوية، واتصالات غير مكتملة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

وصف الآثار

عند توثيق العيوب، ينبغي تخصيص بعض الوقت لوصف الآثار المترتبة على العيب ("ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟") واستجابة التدقيق المقترحة (إن وجدت) للمخاطرة التي لم يتم تخفيفها.

ما هو مسار العمل الموصى به؟

إن تزويد الإدارة بمسار عمل موصى به لتصحيح العيوب التي تم تحديدها في نظام الرقابة ليس شرطا. ومع ذلك، يمكن أن تكون التوصيات مفيدة للإدارة في تحديد المسار المناسب من الإجراءات التصحيحية. وحيث يكون من المحتمل تزويد الإدارة بالتوصيات، ينبغي توثيق اقتراحات التحسين في الوقت نفسه الذي يتم فيه تسجيل العيوب. وإذا تُركت هذه الخطوة حتى وقت لاحق، فإنها قد تؤدي إلى تكبد مزيد من الوقت للتعرف على الحقائق مرة أخرى.

١٣ .٦ المناقشات الشفهية مع الإدارة

قبل إصدار بلاغ خطي، يعتبر كممارسة أفضل عموما مناقشة النتائج شفهيا (مثل المناقشة بناء على مسودة رسالة) مع الشخص أو المستوى المناسب من الإدارة، وربما مع أولئك المكلفين بالحوكمة. والشخص المناسب هو الذي يمكنه تقييم العيوب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتساعد هذه الخطوة المدقق بالتأكد من أن النتائج صحيحة في الواقع، وصيغت على نحو مناسب في هذه الظروف. وقد تساهم أيضا في تمكين المدقق من الحصول على مؤشر أولي لاستجابة الإدارة لهذه النتائج.

وفيما يخص العيوب الهامة، فإن المستوى المناسب من الإدارة يكون هو الأعلى في المنشأة، مثل المدير المالك أو الرئيس التنفيذي أو المدير المالي (أو ما يعادله). أما للعيوب الأخرى، فقد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التنفيذية، مع مشاركة مباشرة في مجالات أنظمة الرقابة المتضررة. وينبغي ملاحظة أنه إذا كان أولئك المكلفين بالحوكمة يشاركون أيضا في إدارة المنشأة، فإن إبلاغ المدير الأعلى لن يساعد في إطلاع جميع أولئك الذين يمارسون مسؤوليات الحوكمة.

وإذا تم توجيه العيب للإدارة مباشرة (كالسؤال حول نزاهتها أو كفاءتها)، فلن يكون من المناسب مناقشة هذا الأمر مع الإدارة مباشرة. وعادة ما تكون مناقشة مثل هذه النتائج مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

إذا تم توجيه العيب الهام إلى سلوك أو كفاءة المدير المالك أو أولئك المكلفين بالحوكمة، فلن يكون هناك مستوى أعلى في المنشأة يمكن إبلاغه بالنتائج. وفي مثل هذه الحالات، ينظر المدقق في قدرته على الاستمرار في أداء التدقيق. وقد ينطوي هذا الأمر على طلب المدقق لمشورة قانونية.

توفر المناقشة مع الإدارة فرصة لمناقشة النتائج والحصول على استجابة من الإدارة قبل الانتهاء من النتائج وإبلاغها خطياً، وذلك كما هو موضح أدناه.

التوضيح ١٣ .٦-١

	المنافع
المناقشات مع الإدارة	تنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود عيوب.
	الفرصة للحصول على معلومات ذات علاقة لمزيد من النظر فيها، مثل: • تأكيد أن وصف العيب والوقائع المتصلة بها (مثل مدى وجود أخطاء فعلية) دقيق؛ • وجود أنظمة رقابة تعويضية أخرى محتملة؛ • استجابة وفهم الإدارة للأسباب الفعلية أو المشتبه فيها لحدوث العيوب؛ • وجود استثناءات ناجمة عن عيوب لاحظتها الإدارة.
	الحصول على استجابة أولية من الإدارة للنتائج.

١٣ .٧ الإبلاغ الخطي

ينبغي الإبلاغ عن العيوب الهامة خطياً. وهذا يعكس الأهمية المعلقة على مثل هذه الأمور، وقد يساعد الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم المختلفة.

وتنطبق شروط الإبلاغ الخطي عن العيوب الهامة على جميع المنشآت باختلاف حجمها، بما في ذلك تلك التي يديرها المدير المالك والمنشآت الصغيرة جدا. ويضمن الإبلاغ الخطي بهذه المسائل أن أولئك المكلفين بالحوكمة قد جرى اطلاعهم الفعل على المشاكل.

وفي أقرب وقت ممكن عمليا بعد استنتاج وجود عيوب هامة، يقوم المدقق بمناقشتها مع الإدارة، ثم الإبلاغ خطيا لأولئك المكلفين بالحوكمة. وعلى الرغم من عدم اشتراط ذلك، قد يحتوي خطاب الإبلاغ على بعض التوصيات المقترحة لاتخاذ إجراءات علاجية. وعن طريق اتخاذ هذه الخطوات، يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

١٣ .٨ استجابة الإدارة للإبلاغ

تقع على عاتق الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة الاستجابة بشكل مناسب للإبلاغ الذي يقدمه المدقق حول العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية، وأية توصيات لإجراءات تصحيحية. وهذا قد يأخذ شكل:-

- البدء في إجراءات علاجية لتصحيح العيوب التي حددها المدقق؛
- اتخاذ قرار بعدم اتخاذ أي إجراء. فقد تكون الإدارة على بينة بالفعل بالعيوب الهامة، واختارت عدم علاجها بسبب التكاليف أو غير ذلك من الاعتبارات؛ و
- عدم اتخاذ إجراء على الإطلاق. وهذا قد يكون مؤشراً على موقف ضعيف تجاه الرقابة الداخلية، وله آثار على تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية. وفي بعض الحالات، قد يشكل غياب أي إجراء عيب هام بحد ذاته.

وبغض النظر عن أي إجراء تتخذه الإدارة، فإن المدقق مطالب بالإبلاغ عن كل كافة العيوب الهامة خطياً. وهذا يشمل العيوب الهامة التي سبق الإبلاغ عنها بالفعل في فترات سابقة. وليس من دور المدقق تحديد ما إذا كانت تكلفة تخفيف العيب تفوق المنافع التي يمكن الحصول عليها. ومع ذلك، يجب النظر إلى حد ما في أن التناسب بين حجم المنشأة وتطبيق الحكم السليم في ظل هذه الظروف ملائم.

في حال استمرار وجود عيب هام تم الإبلاغ عنه مسبقا، يجوز أن يكرر إبلاغ الفترة الحالية بيان الإبلاغ السابق أو أن يشير ببساطة إلى الإبلاغ السابق.

وإذا لم يكن العيب هاماً فلن تكون هناك حاجة للإبلاغ عنه خطياً، أو تكرار الإبلاغ في الفترة الحالية. ومع ذلك، قد يكون من المناسب للمدقق إعادة الإبلاغ عن العيوب الأخرى إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا أصبح المدقق مطلعاً على معلومات جديدة.

محتوى الإبلاغ

يشمل الإبلاغ عن العيوب الهامة عادةً:-

- وصف لطبيعة كل عيب هام والآثار المحتملة. وليست هناك حاجة إلى تحديد تلك الآثار؛
- أي اقتراحات لاتخاذ إجراءات علاجية للعيوب؛
- استجابات الإدارة الفعلية أو المقترحة؛ و
- بيان ما إذا كان المدقق قد أتخذ أي خطوات للتحقق فيما إذا تم تنفيذ استجابات الإدارة.

ويمكن جمع العيوب الهامة مع بعضها لأغراض إعداد التقارير، حيثما يكون مناسبا القيام بذلك.

وكسياق إضافي للإبلاغ، قد يتضمن الخطاب أيضا ما يلي:-

- إشارة إلى أنه لو كان المدقق قد قام بإجراءات أكثر شمولا على الرقابة الداخلية، لربما حدد عيوب أكثر للإبلاغ عنها. أو خلص إلى أن بعض من العيوب المُبلغ عنها لم يكن من الضروري في الواقع لإبلاغ عنها؛ و
- إشارة إلى أن مثل هذا الإبلاغ قد تم لأغراض أولئك المكلفين بالحوكمة. وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

شروط الإبلاغ المحلية

قد تفرض القوانين أو الأنظمة في بعض نطاقات الاختصاصات شروط إضافية على المدقق للإبلاغ عن نوع واحد أو أكثر من العيوب في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق. وحيث يحدث هذا:

- تبقى متطلبات معيار التدقيق الدولية ٢٦٥ مطبقة، على الرغم من أن القانون أو النظام يتطلب من المدقق استخدام مصطلحات أو تعريفات محددة،
- يجب على المراقب استخدام المصطلحات والتعريفات المحددة لغرض الاتصال وفقا للمتطلبات القانونية أو التنظيمية المطبقة.

١٣ .٩ توقيت الإبلاغ الخطي

يطلب من المدقق الإبلاغ خطياً عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها خلال التدقيق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. والعوامل الواجب أخذها في الاعتبار هي ما يلي:-

- هل التأخير غير المبرر في الإبلاغ عن المعلومات يجعلها تفقد أهميتها؟
- هل ستكون المعلومات عاملا هاما في تمكين أولئك المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الرقابية؟

وما لم تحدد المتطلبات المحلية تاريخ معين، فإن آخر تاريخ لإصدار الخطابات الخطية سيكون قبل تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك بوقت قصير. وبما أن الإبلاغ الخطي يشكل جزءاً من ملف التدقيق، فإن هذا يتيح للمدقق إتمام تجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المناسب.

نقطة للتأمل

حيثما كان ذلك ممكنا، ينبغي الإبلاغ عن العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية قبل وقت طويل من بدء أعمال التدقيق لنهاية الفترة. وقد يساهم الإبلاغ المبكر في اتخاذ الإدارة للإجراءات التصحيحية التي يمكن أن تساعد المدقق من خلال خفض المخاطرة المٌقيمة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية أو عند مستوى التوكيد. وعلى سبيل المثال، فإن التوصية باستبدال أو إعادة توزيع محاسب غير مؤهل يمكن أن تحد بشكل كبير من العمل المطلوب لمراجعة إعداد البيانات المالية لنهاية الفترة.

١٣ .١٠ دراسات الحالة- الإبلاغ عن العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

ويتم تحديد العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية في جميع مراحل عملية التدقيق (تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر والإبلاغ)، وينبغي على المدقق البناء عليها لإعداد التقارير اللاحقة للإدارة. ويمكن الإبلاغ عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة (في التصميم والتشغيل على حد سواء) للإدارة باستخدام خطاب مماثل لما يلي أدناه.

دراسة الحالة ب- ديفتا للأثاث



جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠X٣
سوراج ديفتا
شركة ديفتا للأثاث.
[العنوان]

رد: تدقيق البيانات المالية ٢٠X٢

عزيزي سوراج:
كان الهدف من قيامنا بالتدقيق هو الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية كانت خالية من الأخطاء الجوهرية. ولم يكن التدقيق مصمما لغرض تحديد المسائل التي ينبغي الإبلاغ عنها. ووفقا لذلك، فإن التدقيق الذي نقوم به لن يحدد في العادة كافة المسائل التي قد تكون ذات فائدة بالنسبة لكم، وأنه من غير المناسب الاستنتاج بأن مثل هذه المسائل لا وجود لها.

وخلال سياق تدقيقنا لديفتا للأثاث للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢، قمنا بتحديد العيوب التالية في أنظمة الرقابة الداخلية والتي، في رأينا، تشكل عيوب هامة. والعيب الهام أو مجموعة العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية هي تلك التي، في تقديرنا المهني، تكون ذات أهمية كافية تجعلها تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة.

القيود اليومية غير المصرح بها

لا يوجد حاليا أي أنظمة رقابة على القيود اليومية اليدوية التي تتم طوال هذه الفترة. وبدون أي فصل في المهام ووجود أنظمة رقابة لمراجعة القيود، يمكن أن تمر الأخطاء دون أن تُكتشف. وعلى الرغم من عدم عثورنا خلال التدقيق على أخطاء جوهرية، فإن الوصول غير المقيد وغير الخاضع للرقابة حاليا لموظفي الشركة يمثل مخاطرة على دقة البيانات المالية.

ونوصي بالفصل المناسب بين المهام على أساس الأدوار والمسؤوليات. وكذلك، ينبغي وضع عملية مراجعة رسمية. وينبغي أن تتم الموافقة على جميع القيود الهامة قبل تقييدها، كما ينبغي القيام بمراجعة ثانوية من جانب الإدارة على أساس شهري.

أنظمة رقابة ضعيفة على المخزون

توجد حاليا أنظمة رقابة محدودة للغاية على المخزون. ومن دون وجود أنظمة رقابة سليمة، يمكن أن يكون المخزون غير مكتمل أو يجري تقديره على نحو غير لائق أو يتعرض للسرقة.

ونوصي بقيام ديفتا بتنفيذ أنظمة رقابة رسمية على وضع العلامات والأحصاء الدوري للمخزون. وينبغي مقارنة سجلات الجرد للمخزون بالمنتجات الفعلية في المستودع على أساس شهري. كما ينبغي القيام بتفتيش بصري على أساس شهري على البضائع البالية والتالفة لضمان تسجيل المخزون على النحو المطلوب.

تم إعداد هذا الإبلاغ لعلم الإدارة فقط ولا يقصد به أي غرض من الأغراض الأخرى. ونحن لا نتحمل أي مسؤولية جراء قيام أي طرف ثالث باستخدامه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

جامل وودويند ووينغ المحدودة

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه



جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠X٣

راجيش كومار

كومار وشركاه.

[العنوان]

رد: تدقيق البيانات المالية ٢٠X٢

عزيزي راجيش:

كان الهدف من قيامنا بالتدقيق هو الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية كانت خالية من الأخطاء الجوهرية. ولم يكن التدقيق مصمما لغرض تحديد المسائل التي ينبغي الإبلاغ عنها. ووفقا لذلك، فإن التدقيق الذي نقوم به لن يحدد في العادة كافة المسائل التي قد تكون ذات فائدة بالنسبة لكم، وأنه من غير المناسب الاستنتاج بأن مثل هذه المسائل لا وجود لها.

وخلال سياق تدقيقنا لكومار وشركاه للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢، قمنا بتحديد العيوب التالية في أنظمة الرقابة الداخلية والتي، في رأينا، تشكل عيوب هامة. والعيب الهام أو مجموعة العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية هي تلك التي، في تقديرنا المهني، تكون ذات أهمية كافية تجعلها تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة.

عدم الفصل بين المهام

هناك حاليا عدم فصل في المهام في كومار وشركاه. ويملك المحاسب بدوام جزئي إمكانية الوصول إلى والرقابة إلى جميع عمليات حفظ السجلات في كومار وشركاه. ومن دون الفصل في مهام الموظفين، هناك مخاطرة أن يرتكب المحاسب أخطاء غير مقصودة أو متعمدة قد تمر دون أن تكتشف.

ونوصي أن تقوم كومار وشركاه بالنظر في توظيف شخص آخر بدوام جزئي لتقاسم الوظائف مع المحاسب. ونظرا لصغر حجم المنظمة وقيود التكلفة، إذا لم يكن ذلك عمليا، نوصي أن يصبح كومار أكثر انخراطا في جانب حفظ السجلات لتوفير الإشراف الكافي على عمل المحاسب.

تم إعداد هذا الإبلاغ لعلم الإدارة فقط ولا يقصد به أي غرض من الأغراض الأخرى. ونحن لا نتحمل أي مسؤولية جراء قيام أي طرف ثالث باستخدامه.

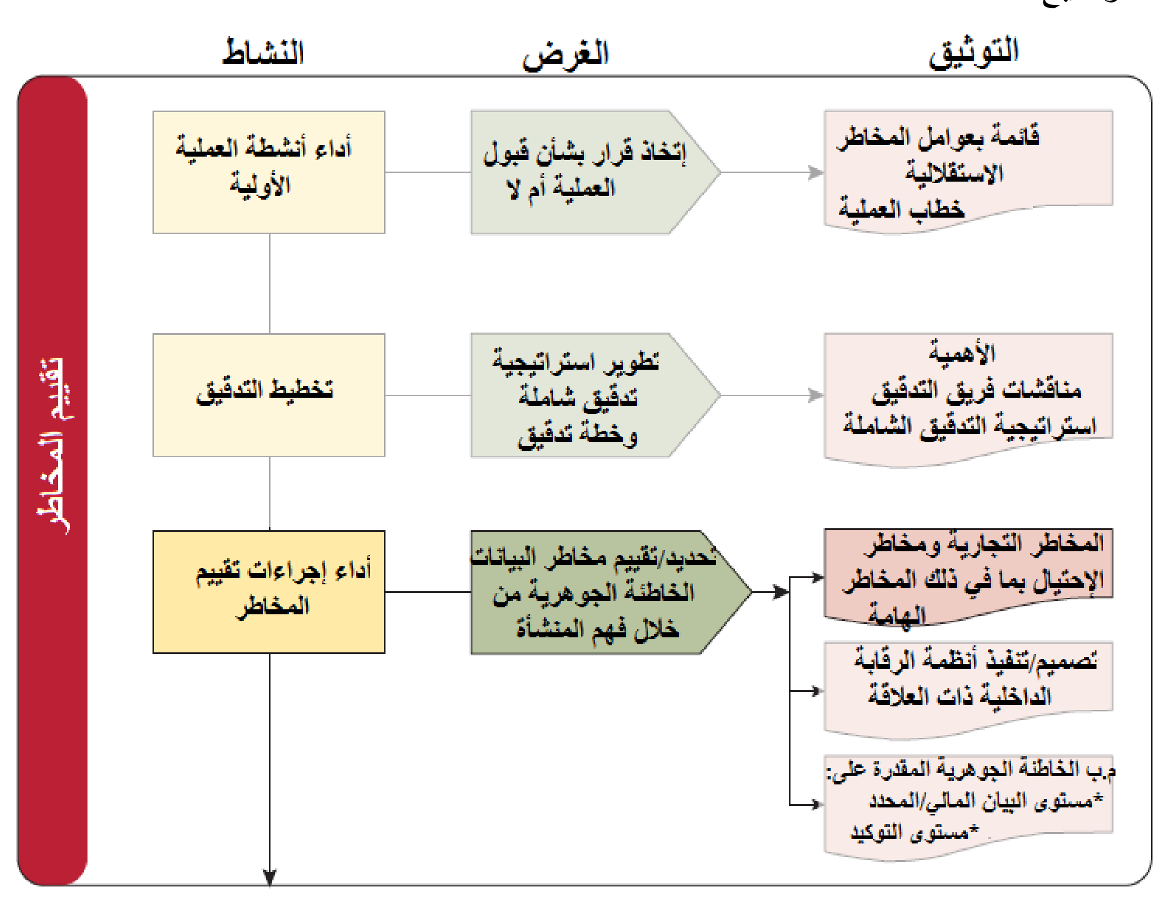
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

جامل وودويند ووينغ المحدودة،

١٤. إختتام مرحلة تقييم المخاطر

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إختتام مرحلة تقييم المخاطر للتدقيق من خلال توثيق المخاطر المُقيمة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.	٣١٥

التوضيح ١٤.٠-١



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ و (المرجع: الفقرات ١٠٥أ-١٠٨أ). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (المرجع: الفقرات ١٠٩أ- ١١٣أ). وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٦	لهذا الغرض، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال إعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١١٤أ-١١٥أ). (ب) تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وما إذا كانت تتعلق بشكل سائد بالبيانات المالية ككل،ومحتمل أن تؤثر على كثير من التوكيدات؛ (ج) ربط المخاطر التي تم تحديدها مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى التوكيد، مع الأخذ بعين الإعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق إختبارها؛ و (المرجع: الفقرات ١١٦أ- ١١٨أ) (د) إعتبار احتمالية الأخطاء، بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٢	على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) المناقشة بين فريق العملية بما تقتضيه الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الرئيسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، وكل واحد من عناصر الرقابة الداخلية التي تم تحديدها في الفقرات ١٤-٢٤، ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها؛ (ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيدات، حسبما تتطلبه الفقرة ٢٥؛ و (د) المخاطر المحددة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرات ١٣١أ-١٣٤أ).

١٤.١ لمحة عامة

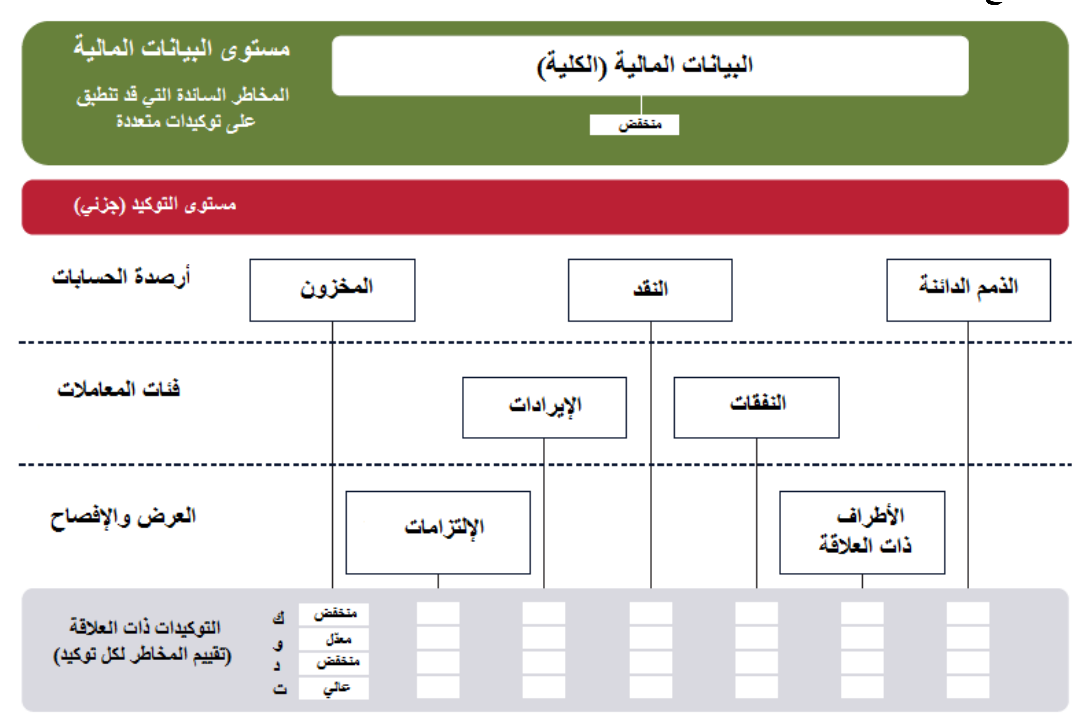
الخطوة النهائية في مرحلة تقييم المخاطر في التدقيق هي مراجعة نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، ثم بعد ذلك تقييم (أو إذا كان التقييم قد تم بالفعل، تلخيص) مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند:-

- مستوى البيانات المالية؛
- مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وسوف تشكل القائمة الناتجة للمخاطر المُقيمة الأساس للمرحلة اللاحقة من التدقيق، والتي تتمثل في تحديد كيفية الإستجابة بشكل مناسب للمخاطر المُقيمة من خلال تصميم إجراءات تدقيق إضافية.

ويبين التوضيح أدناه المستوى الأول والثاني من تقييم المخاطر:-

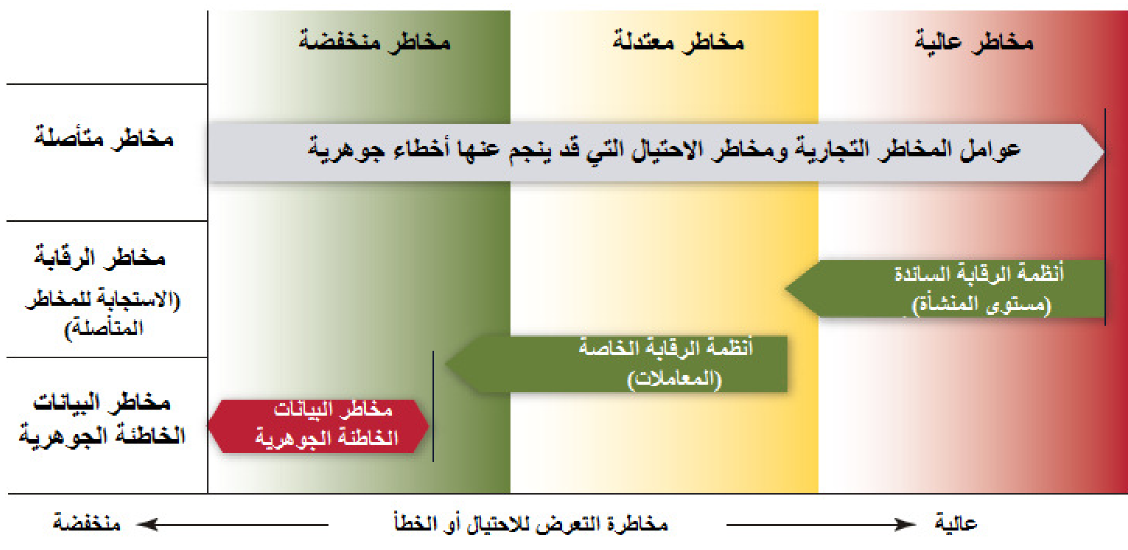
التوضيح ١٤.١-١



١٤.٢ أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخه

إن الأدلة التي تم الحصول عليها حتى تاريخه، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، تتألف من تحديد وتقييم المخاطر المتأصلة، وتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة التي تتصدى لتلك المخاطر. وما يتبقى هو مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. وهي ببساطة المخاطر المتبقية بعد الأخذ في الإعتبار أثر أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة للتخفيف من المخاطر المتأصلة. وهذا الأمر مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٤.٢-١



ملاحظة: طول القضبان الأفقية في هذا التوضيح هو لأغراض توضيحية فقط، وقد تختلف من منشأة إلى أخرى.

وترد أدناه مصادر أدلة التدقيق التي قد تكون ذات علاقة في تلخيص وتقييم المخاطر على المستويين الاثنين.

التوضيح ١٤.٢-٢

أدلة التدقيق	المجلد والفصول
إستراتيجية التدقيق الشاملة	مجلد ٢- فصل ٥
الأهمية النسبية وتحديد مجالات البيانات المالية والإفصاحات الهامة	مجلد ٢- فصل ٦
مناقشات فريق التدقيق	مجلد ٢- فصل ٧
نتائج أداء إجراءات تقييم المخاطر	مجلد ١- فصل ٣ مجلد ٢- فصول ٣ إلى ١٤
تحديد وتقييم المخاطر المتأصلة	مجلد ٢- فصول ٨ و٩
المخاطر الهامة	مجلد ٢- فصل ١٠
فهم وتقييم الرقابة الداخلية	مجلد ٢- فصل ١١ و١٢
العيوب الهامة التي تم تحديدها	مجلد ٢- فصل ١٣

١٤.٣ تلخيص تقييمات المخاطر المختلفة

الغرض من تقييم المخاطر هو توفير الأساس ونقطة مرجعية لما هو مطلوب للإستجابة على نحو ملائم بإجراءات تدقيق إضافية مصممة بصورة جيدة وكافية.

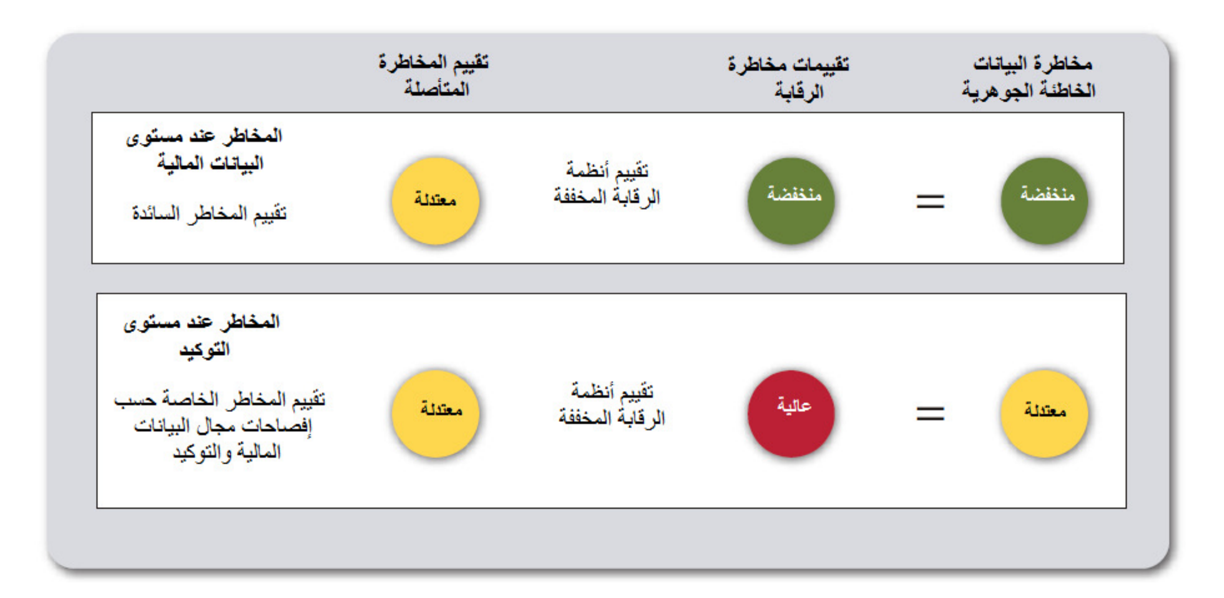
وإذا تم بالفعل توثيق وتقييم المخاطر التي تم تحديدها حتى تاريخه بطريقة متسقة، سيكون من السهل نسبيا مراجعتها وتلخيصها.

ويجمع تلخيص المخاطر المُقيمة بين عوامل المخاطر المتأصلة التي تم تحديدها، والتقييم المتعلق بأي أنظمة الرقابة الداخلية مصممة للتخفيف من تلك المخاطر. وهذا مبين في التوضيح ١٤.٣-١.

ملاحظة: هناك مستوى معتدل للمخاطر عند مستوى البيانات المالية التي تم تخفيفها من جانب أنظمة الرقابة الجيدة عند مستوى المنشأة، وربما غيرها من أنظمة الرقابة. والنتيجة هي مخاطر مُقيمة منخفضة عند مستوى البيانات المالية.

وتلخيص المخاطر المُقيمة عند مستوى التأكيد هو مزيج من تقييم المخاطر المتأصلة و مخاطر الرقابة التي تنطبق على أرصدة ومعاملات وإفصاحات البيانات المالية الفردية. وفي الحالة الواردة أدناه، فإن المخاطر المتأصلة معتدلة، وليس هناك أي أنظمة رقابة داخلية ذات علاقة، لذا فإن مخاطرة الرقابة عالية. والنتيجة هي بالتالي مخاطرة متبقية معتدلة لهذا التوكيد بصفة خاصة.

التوضيح ١٤.٣-١



ملاحظات:-

- قبل الاستنتاج بعدم وجود مخاطر خاصة بمجال أو إفصاح للبيانات المالية، ينبغي النظر في وجود عوامل أخرى ذات علاقة، مثل تاريخ الأخطاء المعروفة وقابلية الأصول/ الخصوم للاحتيال، وإمكانية تجاوز الإدارة والخبرة من الفترة السابقة.
- إذا كان المدقق يخطط للاعتماد على نظام رقابة تم تقييمه كمنخفض (كأن يحد من مدى الإجراءات الجوهرية)، فهناك حاجة إلى إجراء اختبارات للفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة لدعم مثل هذا التقييم.
- في بعض الحالات، قد يكون لدى المنشأة بعض أنظمة الرقابة الداخلية، إلا أن المدقق يكون قد أعتبرها ليست ذات علاقة بالتدقيق، وبالتالي لم يتم إجراء أي تقييم. وفي مثل هذه الحالات، فإن مخاطرة الرقابة يتم تقييمها كعالية.
- إن أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات) بشكل عام قد تنجح (مما يؤدي إلى مخاطرة مُقيمة منخفضة) أو قد لا تنجح (مما يؤدي إلى مخاطرة مُقيمة عالية). وهذا قد يعني أنه لا يوجد تقييم لنظام المخاطرة على انه معتدل. ومع ذلك، فإن بعض المدققين يقومون بتقييم مخاطرة الرقابة كمتوسطة عندما تكون الرقابة غير موثوق بها تماما عند العمل، ولكن من المتوقع أن تعمل معظم الوقت. ويمكن أن يكون هذا هو الحال غالبا في المنشآت الصغر حجماً.
- إن تحديد المخاطر المتبقية الناتجة عن مزيج من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة هي مسألة تقدير مهني. ويبين التوضيح أدناه توليفات مختلفة من المخاطر، ولكنه ليس بديلاً عن التقدير المهني على أساس الظروف الخاصة.

التوضيح ١٤.٣-١

المخاطر المتأصلة	مخاطر الرقابة	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية
عالية	عالية	عالية
عالية	معتدلة	معتدلة
عالية	منخفضة	معتدلة أو منخفضة
معتدلة	عالية	معتدلة
معتدلة	معتدلة	معتدلة
معتدلة	منخفضة	منخفضة
منخفضة	عالية	معتدلة أو منخفضة
منخفضة	معتدلة	منخفضة
منخفضة	منخفضة	منخفضة

نقطة للتأمل

توثيق الأسباب الكامنة وراء عمليات تقييم المخاطر

عند تلخيص المخاطر المُقيمة، ينبغي التأكد من تقديم وصف موجز لأسباب كل تقييم، أو إشارة مرجعية لمكان العثور عليها. وهذا غالباً ما يكون أكثر أهمية من التقييم نفسه، لأنه يساعد في تصميم استجابات خاصة وفعالة من حيث التكلفة.

تقييم المخاطر المتأصلة

ينبغي تذكر دائما استكمال تقييم المخاطر المتأصلة قبل أي إعتبار لأنظمة الرقابة التي تخفف المخاطرة. وعلى افتراض أن معظم مجالات البيانات المالية المقرر تدقيقها ستتجاوز الأهمية النسبية الكلية، فمن المحتمل (في معظم الحالات) أن المخاطرة المتأصلة للأخطاء (قبل الرقابة الداخلية) بالنسبة لمعظم التوكيدات ستكون عالية.

مخاطرة منخفضة لجميع التوكيدات

عند تقييم مجال ما للبيانات المالية على أساس أنه منخفض لجميع التوكيدات، فلن تكون هناك حاجة إلى تكرار نفس الأسباب لكل توكيد على حده. ومع ذلك، فإن سبب وراء كون جميع التقييمات منخفضة ينبغي توثيقه.

١٤.٤ تعديل تقييمات المخاطر

إن تقييم المخاطر لا ينتهي عند نقطة زمنية معينة. وقد يتم الحصول على معلومات جديدة مع تقدم التدقيق، كما أن أداء إجراءات التدقيق قد يحدد مخاطر إضافية، أو أن الرقابة الداخلية لا تكون تعمل على النحو المنشود. وعندما يحدث هذا، ينبغي تعديل تقييم المخاطر الأصلي، والأخذ في الإعتبار والأثر حول طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

١٤.٥ التوثيق

يمكن توثيق ملخص المخاطر المُقيمة بعدد من الطرق منها، ثلاثة ممكنة مبينة أدناه:-

- **وثيقة قائمة بذاتها.**

وثيقة مستقلة تلخص تقييمات المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة، والأسباب الرئيسية لتقييمات المخاطر المشتركة. ويمكن أيضاً أن تُستخدم هذه الوثيقة لتحديد الخطوط العريضة (بمصطلحات عامة) لإستجابة المخاطر.

- **مع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.**

يمكن أن يحدد الجزء الأول من كل قسم في خطة التدقيق (مثل الذمم المدينة والدائنة...الخ) الخطوط العريضة لتقييم المخاطر والأثر على إجراءات التدقيق المقررة.

- **دمج تقييمات المخاطر كجزء من وثائق المدقق للإجراءات الإضافية.**

في هذه الحالة، يمكن توثيق تقييمات المخاطر وخطط التدقيق ونتائج العمل الذي تم إنجازه في ورقة عمل واحدة شاملة لكل مجال من مجالات البيانات المالية.

وسوف يتأثر شكل ومدى الوثائق الداعمة لتقييمات المخاطر بـــ:-

- طبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية؛
- توافر المعلومات من المنشأة؛ و
- منهجية التدقيق والتكنولوجيا المستخدمة في سياق عملية التدقيق.

وتشمل العوامل الأخرى التي ينبغي أخذها في الإعتبار عند تصميم الوثائق ما يلي:-

- سهولة الفهم؛
- الإشارات المرجعية لتصميم وتنفيذ إستجابة التدقيق المناسبة؛
- القدرة على تسهيل التحديث في الفترات اللاحقة؛ و
- سهولة المراجعة، كونه ينبغي على المدقق أن يكون قادراً على تحديد ما إذا كانت المخاطر الرئيسية قد تم تحديدها، وأن إستجابة التدقيق الناتجة مناسبة.

وقد يكون ملخص المخاطر المُقيمة الذي يتم توثيقه بشكل جيد مفيداً أيضاً في إجتماعات التخطيط للفريق في فترات لاحقة يمكن مناقشة طبيعة المخاطر وإستجابة التدقيق فيها.

ويبين التوضيح التالي الطريقة التي تُستخدم فيها وثيقة قائمة بذاتها، ولكنها تكون مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بخطة التدقيق. وينبغي ملاحظة أن هذا التوضيح يستخدم التوكيدات الأربعة "المجتمعة" (التي تُستخدم لأغراض هذا الدليل)، كما هو محدد في المجلد ١، الفصل ٦.

التوضيح ١٤.٥ -١

مستويات المخاطر المقيمة

		التوكيدات	مخاطر متأصلة	مخاطرة الرقابة الداخلية	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	توثيق المخاطر الرئيسية وعوامل المخاطر الأخرى التي تساهم في تقييم المخاطر
						الصناعة في تراجع عام مع ظهور تقنيات جديدة. ومع ذلك، لا زالت المبيعات قوية، والمنشأة تقوم بالاستثمار في البحث والتطوير.
	مستوى البيانات المالية	س	معتدلة	منخفضة	منخفضة	*موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أصحاب الكفاءة المناصب الرئيسية.*
						تجاوز الإدارة محتمل، إلا أن السياسات الجديدة المطبقة من شانها ردع الممارسات الأكثر شيوعا.
						مجلس الحوكمة مكون من أفراد العائلة
	مستوى التوكيد					
	مجال أو إفصاحات البيانات المالية					
١	المبيعات	ك	عالية	منخفضة	معتدلة	*يرغب المالك بالحد من الضرائب. وكان الاعتراف بالإيرادات غير متسق.*
		و	معتدلة	منخفضة	منخفضة	*تم تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة. واختبارات أنظمة الرقابة لهذا التوكيد هي احتمالية واردة.*
		د	معتدلة	منخفضة	منخفضة	*تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.*
		ت	لا يوجد	منخفضة	لا يوجد	
٢	الذمم المدينة	ك	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.*
		و	عالية	معتدلة	معتدلة	*مكافآت موظفي المبيعات تستند إلى المبيعات المسجلة.*
		د	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.*
		ت	عالية	معتدلة	معتدلة	*استرداد الذمم المدينة قد يكون مسألة شائكة في صناعة متراجعة.*
٣	المخزون	ك	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.*
		و	عالية	عالية	عالية	*سرقة المخزون ورقابة داخلية مادية ضعيفة في المستودعات.*
		د	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.*
		ت	عالية	عالية	عالية	*ستجعل التقنيات الجديدة من بعض القطع، وحتى منتجات بأكملها، متقادمة.*

الإختصارات

س= سائد (جميع التوكيدات) ك= إكتمال د= دقة و= وجود ت= تقدير

ويمكن لتوثيق المخاطر المٌقيمة أن يشير أيضا إلى:-

- تفاصيل المخاطر الهامة التي تتطلب إهتماماً خاصاً؛ و
- المخاطر التي لن تكون الإجراءات الجوهرية لوحدها قادرة على توفير أدلة تدقيق مناسبة لها.

٦.١٤ دراسات الحالة- اختتام مرحلة تقييم المخاطر

للإطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

الخطوة النهائية في عملية تقييم المخاطر هي تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المشتركة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.

ويمكن تلخيص وتقييم المخاطر باستخدام طريقة مشابهة لتلك المبينة أدناه. ولم يتم إظهار المعلومات الداعمة (عند توثيق تقييمات المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة). وفي الممارسة العملية، تتم الإشارة المرجعية للبيانات الداعمة.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

مستويات المخاطر المّقيمة

		التوكيدات	مخاطر متأصلة	مخاطرة الرقابة الداخلية	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	توثيق المخاطر الرئيسية وعوامل المخاطر الأخرى التي تساهم في تقييم المخاطر
						موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أصحاب الكفاءة المناصب الرئيسية.
مستوى البيانات المالية		س	معتدلة	منخفضة	منخفضة	*تجاوز الإدارة محتمل، إلا أننا لم نجد أي حالات حدث فيها مثل هذا الأمر، وموقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد.*
						الاجتماع الشهري لمراجعة الأداء يوفر بعض المساءلة للإدارة.
مستوى التوكيد						
	مجال أو إفصاحات البيانات المالية					
١	المبيعات	ك	عالية	منخفضة	معتدلة	*سياسات الاعتراف بالإيرادات غير متسقة.*
		و	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*سياسات الاعتراف بالإيرادات غير متسقة. وهناك ضغط لتضخيم المبيعات نتيجة لمكافآت المبيعات وضغوطات السوق.*
		د	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*نظام المبيعات يعمل بشكل جيد*
		ت	لا يوجد	منخفضة	لا يوجد	
٢	الذمم المدينة	ك	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*لم يتم تحديد أي مخاطر هامة.*
		و	عالية	معتدلة	معتدلة	*مكافآت موظفي المبيعات تستند إلى المبيعات المسجلة.*
		د	منخفضة	منخفضة	منخفضة	
		ت	عالية	معتدلة	معتدلة	*يمكن لاسترداد الذمم المدينة لمبيعات التجزئة الكبيرة أن تكون مسألة شائكة إذا كانت هناك مخاوف تتعلق بجودة المنتج أو مرتجعات المبيعات. وبالإضافة إلى ذلك، على الرغم من التراجع الاقتصادي، ليس هناك تحقق من الائتمان قبل البيع بالدين.*

الإختصارات

س= سائد (جميع التوكيدات) ك= اكتمال د= دقة و= وجود ت= تقدير

عند هذه النقطة، سيكون من الممارسات الجيدة إعداد بلاغ للإدارة يحدد نقاط الضعف الهامة التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

إختتام مرحلة تقييم المخاطر

مستويات المخاطر المُقيمة

		التوكيدات	مخاطر متأصلة	مخاطرة الرقابة الداخلية	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	توثيق المخاطر الرئيسية وعوامل المخاطر الأخرى التي تساهم في تقييم المخاطر
						موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أصحاب الكفاءة المناصب الرئيسية.
	مستوى البيانات المالية				معتدلة	*تجاوز الإدارة محتمل نتيجة لضغوطات تلبية العهود البنكية وتخفيض الضرائب. ولم يقم راج بمراجعة عمل المحاسب على نحو متسق خلال الفترة. ويبدو المحاسب كثير التذمر وقد تكون الفرصة سانحة لارتكاب أخطاء في الأرقام. ولذلك، يمكن أن تمر الأخطاء غير المقصودة أو المتعمدة دون أن تكتشف.*
						الاجتماع الشهري لمراجعة الأداء يوفر بعض المساءلة للإدارة.
	مستوى التوكيد					
	مجال أو إفصاحات البيانات المالية					
١	المبيعات	ك	عالية	منخفضة	معتدلة	*تم تحديد أنظمة رقابة ذات علاقة لهذا التوكيد.*
		و	عالية	منخفضة	معتدلة	*تم تحديد أنظمة رقابة ذات علاقة لهذا التوكيد، إلا أن معاملات الأطراف ذات العلاقة تثير القلق.*
		د	عالية	منخفضة	معتدلة	*تم تحديد أنظمة رقابة ذات علاقة لهذا التوكيد، إلا أن معاملات الأطراف ذات العلاقة تثير القلق.*
		ت	منخفضة	منخفضة	منخفضة	*احتمالية وجود مرتجعات للمبيعات نتيجة لوضع الصناعة.*
٢	الذمم المدينة	ك	عالية	منخفضة	معتدلة	*معظم رصيد الذمم المدينة مع ديفتا. ولم يتم تحديد أي مخاطر خاصة أخرى.*
		و	عالية	معتدلة	معتدلة	*معظم رصيد الذمم المدينة مع ديفتا. ولم يتم تحديد أي مخاطر خاصة أخرى.*
		د	معتدلة	معتدلة	معتدلة	*معظم رصيد الذمم المدينة مع ديفتا. ولم يتم تحديد أي مخاطر خاصة أخرى.*
		ت	عالية	معتدلة	معتدلة	*يمكن للعملاء الصغار أن يواجهوا صعوبات في دفع فواتيرهم في ظل هذه الأوقات الاقتصادية العصيبة.*

الإختصارات

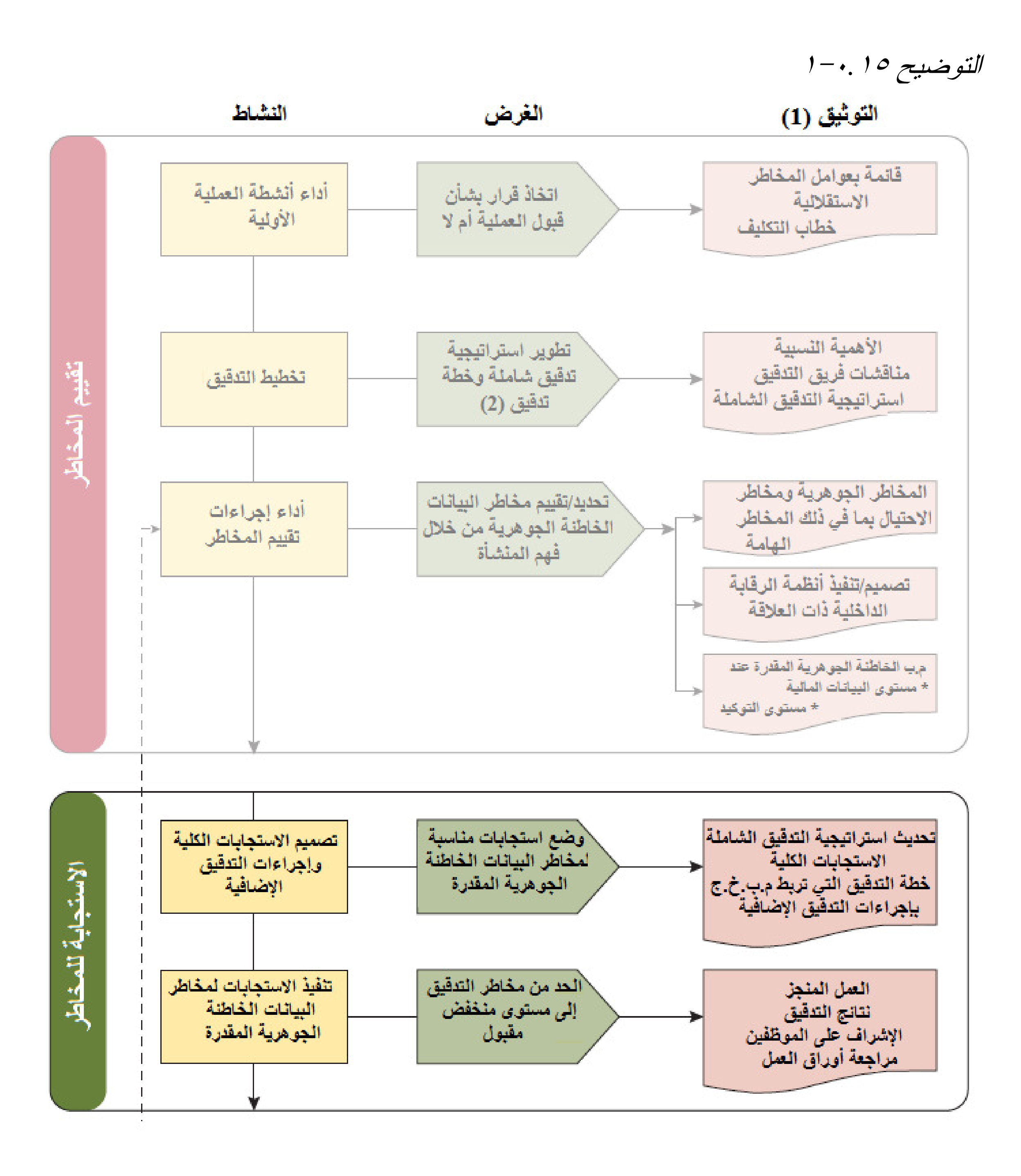
س= سائد (جميع التوكيدات) ك= إكتمال د= دقة و= وجود ت= تقدير

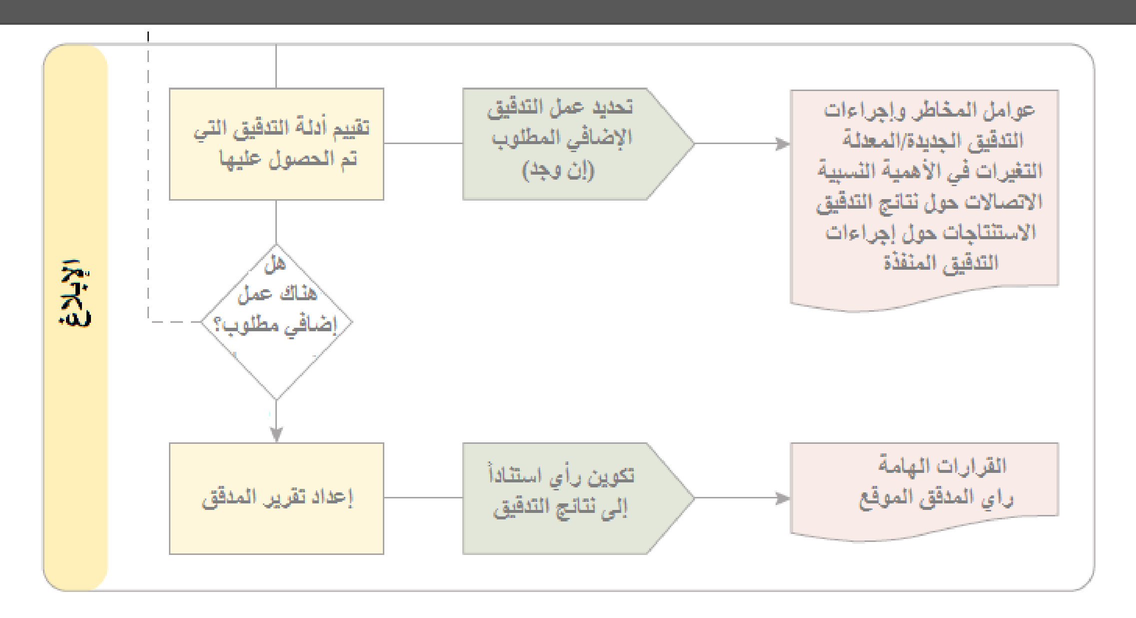
عند هذه النقطة، سيكون من الممارسات الجيدة إعداد بلاغ للإدارة يحدد نقاط الضعف الهامة التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية.

عند هذه النقطة، سيكون من الممارسات الجيدة إعداد بلاغ للإدارة يحدد نقاط الضعف الهامة التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية.

١٥. الإستجابة للمخاطر – لمحة عامة

التوضيح ١٥.٠–١





ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.
(٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٥٠ الفقرة ٥	ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول المخاطر المٌقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١أ-٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٥٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المٌقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد وتستجيب لها (المرجع: الفقرات٤أ- ٨أ).

وتشمل مرحلة الإستجابة للمخاطر الخطوات المذكورة أدناه:-

التوضيح ١٥ .٠-٢



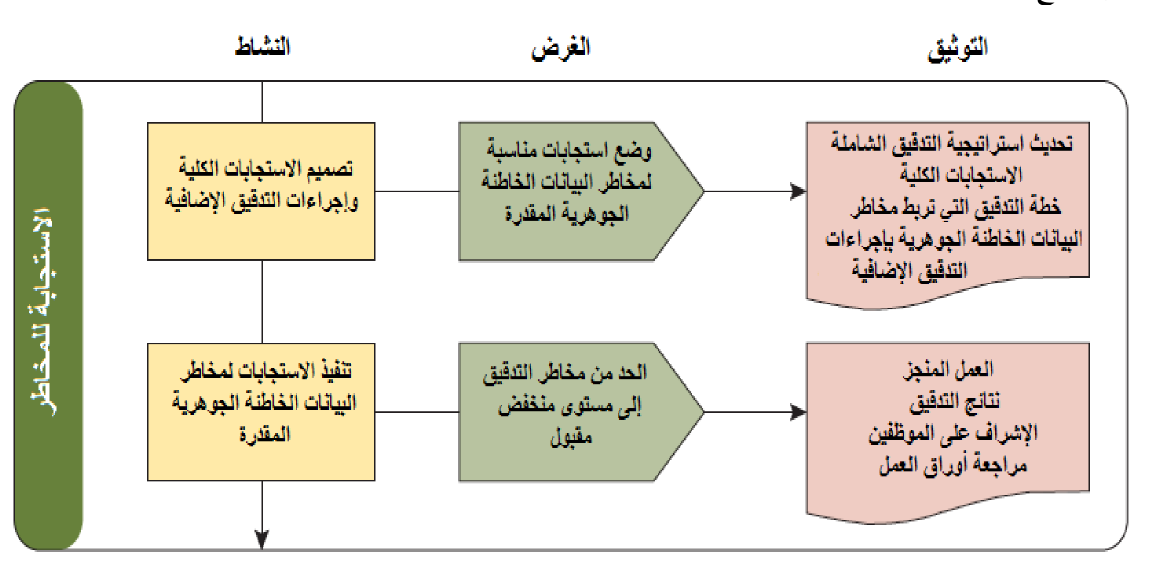
وترد أدناه المفاهيم الأساسية التي تتناولها مرحلة الإستجابة للمخاطر.

	المجلد والفصول
الإستجابة للمخاطر المّقيمة	مجلد ١- فصل ٩
إجراءات التدقيق الإضافية	مجلد ١- فصل ١٠
التقديرات المحاسبية	مجلد ١- فصل ١١
الأطراف ذات العلاقة	مجلد ١- فصل ١٢
الأحداث اللاحقة	مجلد ١- فصل ١٣
المنشأة المستمرة	مجلد ١- فصل ١٤
مخلص لمتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى	مجلد ١- فصل ١٥
وثائق التدقيق	مجلد ١- فصل ١٦

١٦. خطة التدقيق الإستجابية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
كيفية تخطيط إستجابة تدقيق فعالة للمخاطر المُقيمة.	٢٦٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠

التوضيح ١٦.٠-١



رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٥	يعطي المدقق المكلفين بالحوكمة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما. (المرجع: الفقرات ١١أ-١٥أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٩	يضع المدقق إستراتيجية تدقيق شاملة تشمل وصف لما يلي:- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المقررة، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المقررة عند مستوى التوكيد، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠. (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المقررة، واللازم القيام بها لتحقيق امتثال العملية لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ١٢أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٠	ينبغي على المدقق تحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق حسب الضرورة أثناء عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١٣أ)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم. (المرجع: الفقرات ١١٤-١٥أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٢	على المدقق توثيق ما يلي:- (أ) إستراتيجية التدقيق الشاملة؛ (ب) خطة التدقيق؛ و (ج) أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب هذه التغيرات. (المرجع: الفقرات ١٦أ-١٩أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٥	ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١أ-٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ومداها إلى مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة عند مستوى التوكيد وتستجيب لها. (المرجع: الفقرات ٤أ-٨أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٧	عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، على المدقق:- (أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:- (١) احتمالية وجود أخطاء بسبب الخصائص المحدد لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطر المتأصلة)؛ أو (٢) إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الاعتماد على الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ (المرجع: الفقرات ٩أ-١٨أ). (ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر. (المرجع: الفقرة ١٩أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٨	يتعين على المدقق تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة إذا:- (أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد توقعا بعمل أنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ و (ب) إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى التوكيد. (المرجع: الفقرات ٢٠أ-٢٤أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. (المرجع: الفقرة ٢٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٠	أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة، يتعين على المدقق:- (أ) أداء إجراءات تدقيق أخرى بالاشتراك مع الاستعلام بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:- (١) كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال فترة التدقيق. (٢) الثبات الذي كان يتم أداؤها به. (٣) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها. (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٩)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
	(ب) تحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال كذلك، فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة. (المرجع: الفقرات ٣٠أ- ٣١أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٥	إذا خطط المدقق للاعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطرة معينة حددها المدقق بأنها مخاطرة هامة، يتعين اختبار أنظمة الرقابة تلك في الفترة الحالية.
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٨	بغض النظر عن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح. (المرجع: الفقرات ٤٢أ-٤٧أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٩	ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ على أنها إجراءات تدقيق جوهرية. (المرجع: الفقرات ٤٨أ-٥١أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٠	تتضمن الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق إجراءات التدقيق التالية والمتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:- (أ) اتفاق أو مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية؛ و (ب) فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٥٢أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢١	إذا حدد المدقق بأن مخاطرة البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة عند مستوى التوكيد تكون مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة، وعندما يتألف منهج المخاطر الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات اختبار تفاصيل. (المرجع: الفقرة ٥٣أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٢	عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال أداء ما يلي:- (أ) إجراءات جوهرية، بالاشتراك مع اختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة؛ (ب) إجراءات جوهرية إضافية فقط، في حال حدد المدقق بأنها كافية. تقدم أساساً معقولا لتمديد نتائج التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة. (المرجع: الفقرات ٥٤أ-٥٧أ)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٤	ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لتقييم ما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تتم وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرة ٥٩أ)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ٦	على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات ١أ-٢٥أ)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ٧	عند تصميم وأداء إجراءات تدقيق على المدقق إعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق. (المرجع: الفقرات ٢٦أ-٣٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ١٠	عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل، على المدقق أن يحدد وسائل اختيار البنود للاختبار التي تعتبر فعالة في تلبية هدف إجراءات المدقق (المرجع: الفقرات ٥٢أ-٥٦أ)

١٦.١ لمحة عامة

يتمثل الهدف في مرحلة إستجابة التدقيق للمخاطر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن المخاطر المٌقيمة. ويتحقق ذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.

وسيتعامل المدقق مع هذه المهمة بطرق مختلفة مثل:-

•

- التصدي لكل مخاطرة مُقيمة على حده وفقا لطبيعتها (التراجع الاقتصادي على سبيل المثال)، وتصميم إستجابة التدقيق المناسبة بشكل إجراءات تدقيق إضافية؛
- التصدي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة حسب مجالات البيانات المالية أو الإفصاحات المتضررة. وبعد ذلك يقوم المدقق بتصميم الإستجابة المناسبة بشكل إجراءات تدقيق إضافية؛ أو
- البدء من قائمة قياسية لإجراءات التدقيق في كل مجال للبيانات المالية و وكل توكيد، ثم بعد ذلك تفصيله (إضافة أو تعديل أو حذف إجراءات) لتصميم إستجابة مناسبة للمخاطر المٌقيمة.

وتنطوي الإستجابة للمخاطر المٌقيمة على استخدام أكثر من مجرد برنامج تدقيق قياسي ("واحد يناسب الجميع") قد يتصدى لكل واحد من التوكيدات، ولكن لم يتم تفصيله خصيصا لمواجهة المخاطر المٌقيمة لمجال البيانات المالية حسب التوكيد لمنشأة معينة. وينبغي عموما أن تُصمم برامج التدقيق (بالقدر اللازم) لتتناسب مع مستوى المخاطرة للمنشأة وظروفها الخاصة.

٢.١٦ نقطة الانطلاق

إن نقطة الانطلاق لتصميم إستجابة تدقيق فعالة هي إعداد قائمة بالمخاطر المٌقيمة التي تم وضعها في ختام مرحلة تقييم المخاطر للتدقيق. (انظر المجلد ٢، الفصل ١٤).

وسيكون تحديد وتقييم المخاطر قد تم عند:-

- مستوى البيانات المالية؛ و
- مستوى التأكيد لمجالات البيانات المالية والإفصاحات.

ويمكن جمع مجالات البيانات المالية الأصغر حجماً مع بعضها الأخر، والتعامل معها كمجال أكبر لوضع إستجابة تدقيق مناسبة.

ويحدد المجلد ١، الفصل ٩ الاستجابات المحتملة للمخاطر المٌقيمة عند كل من المستويين. ويلخص التوضيح أدناه أنواع الإستجابة المطلوبة.

التوضيح٢.١٦-١

المخاطر المقدرة
عند مستوى التوكيد
عند مستوى البيانات المالية
استجابة المدقق
إجراءات تدقيق إضافية
استجابة كلية
اختبارات لأنظمة الرقابة
إجراءات جوهرية
تحليل جوهري
اختبارات تفاصيل
تشمل الأمثلة:
* التشكك المهني
* مستوى الموظفين المعينين
* الإشراف المستمر على الموظفين
* تقييم السياسات المحاسبية
* طبيعة وتوقيت ومدى وعدم قابلية التنبؤ للإجراءات المخطط لها
* إجراءات إضافية أخرى
النتيجة
استجابة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق إلى متسوى منخفض مقبول

١٦.٣ الاستجابات الكلية

يتم التصدي للمخاطر السائدة عند مستوى البيانات المالية (المخاطر مثل عدم كفاءة بيئة الرقابة و/ أو إمكانية الاحتيال التي قد تؤثر على توكيدات كثيرة) من خلال تصميم وتنفيذ إستجابة كلية من جانب المدقق، كما هو مبين في التوضيح التالي. وللإطلاع على مزيد من المعلومات حول المخاطر السائدة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٨.

والمجالات التي سيتناولها المدقق في وضع إستجابة كلية تتضمن تحديد ما يلي:-

- القدر اللازم للتذكير الذي يحتاجه فريق التدقيق لاستخدام التشكك المهني؛
- أي الموظفين ينبغي تعيينهم، بما في ذلك أولئك ممن لديهم مهارات خاصة، أو ما إذا كان ينبغي استخدام الخبراء؛
- مدى الإشراف المطلوب خلال عملية التدقيق؛
- الحاجة لدمج بعض العناصر من عدم قابلية التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية المقرر تنفيذها؛ و
- أي تغييرات عامة يجب القيام بها لطبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق. ويمكن أن تتضمن هذه توقيت الإجراءات (خلال الفترة أو نهاية الفترة)، أو إجراءات جديدة/ موسعة للتصدي لعوامل المخاطر الخاصة مثل الاحتيال.

التوضيح ١٦.٣-١

تقييم المخاطر	الإستجابة الكلية المحتملة
بيئة رقابة فعالة	تمنح هذه للمدقق مزيد من الثقة في الرقابة الداخلية وموثوقية لأدلة التدقيق الناشئة داخليا ضمن المنشأة. ويمكن للإستجابة الكلية أن تشمل بعض إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها في تاريخ مرحلي وليس في نهاية الفترة.
بيئة رقابة غير فعالة (العيوب موجودة)	سوف تتطلب هذه على الأرجح من المدقق أداء بعض الأعمال الإضافية مثل:- • تعيين المزيد من موظفي التدقيق ذوي الخبرة. • إجراء المزيد من إجراءات التدقيق في نهاية الفترة وليس في تاريخ مرحلي. • الحصول على المزيد من أدلة التدقيق الواسعة من الإجراءات الجوهرية. • إجراء تغييرات على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق المقرر أداؤها.

نقطة للتأمل

حيثما كان ذلك ممكنا، ينبغي وضع تقييم أولي للمخاطر عند مستوى البيانات المالية في مرحة التخطيط. وهذا سُيمكن من وضع إستجابة أولية كلية تتصدى لمسائل مثل أي موظفين ينبغي تعيينهم (بما في ذلك أولئك ممن لديهم مهارات خاصة)، وما هو مستوى الإشراف المطلوب وأي الإجراءات يتعين القيام بها. وهذا التقييم الأولي للمخاطر سيتطلب التحديث مع تقدم سير التدقيق، وإجراء تغييرات مماثلة في الإستجابة الكلية.

ومع ذلك، فإن هذا قد لا يكون ممكنا في المنشآت الأصغر حجما التي ليس لديها معلومات مالية مرحلية أو شهرية متوفرة لأداء الإجراءات التحليلية وتحديد/ تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. وما لم يكن بالإمكان أداء إجراءات تحليلية محدودة أو الحصول على معلومات من خلال الاستعلام بهدف تخطيط التدقيق، قد يحتاج المدقق إلى الانتظار لحين توفر مسودة مبكرة للبيانات المالية للمنشأة.

١٦ .٤ استخدام التوكيدات في تصميم الاختبار

إن تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية مطلوب عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد. والهدف من تصميم إستجابة التدقيق المناسبة هو الحصول على أدلة تتناول تقييم المخاطر لكل توكيد ذو علاقة. ولمزيد من المعومات حول التوكيدات، أنظر المجلد ١، الفصل ٦.

وعند وضع إستجابة لنواحي معاملات خاصة، فإن المدقق سيشير إلى أن التوكيدات تزود أيضا ربط مشترك بين اختبار الرقابة الداخلية والإجراءات الجوهرية. وهذا الأمر هام لتحديد متى يكون المزج بين اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية مناسباً للحد من مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول.

وعلى سبيل المثال، فإن إجراءات التدقيق المتعلقة بـــ "وجود" المخزون ستركز على اختبار صلاحية البنود المسجلة بالفعل كجزء من رصيد المخزون، واختبار أنظمة الرقابة التي من شأنها أن تخفف من مخاطرة عدم وجود بعض البنود في رصيد المخزون. ومن شأن اختبار "اكتمال" المخزون التركيز على اختبار البنود التي لم تدرج في رصيد المخزون، ولكن من شأنه في الوقت نفسه أن يوفر أدلة محتملة على بنود مفقودة. وهذا يمكن أن يشمل أوامر الشراء للسلع، واختبارات أنظمة الرقابة التي من شأنها التخفيف من مخاطرة المخزون المفقود.

١٦ .٥ استخدام الأهمية النسبية في تصميم الاختبار

أحد العوامل الرئيسية التي تعتبر ضرورية عند النظر في مدى إجراء التدقيق هو أهمية الأداء التي تم تحديدها. وتستند أهمية الأداء على الأهمية النسبية التي تم تحديدها للبيانات المالية ككل، ولكن يكون تعديلها ممكنا للتصدي للمخاطر الخاصة المتعلقة برصيد الحساب أو فئة المعاملة أو إفصاح البيانات المالية.

ويتم تحديد مدى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية بعد النظر في أهمية الأداء النسبية والمخاطر المُقيمة ودرجة التأكيد التي يخطط المدقق الحصول عليها. بشكل عام، فإن مدى إجراءات التدقيق (مثل حجم العينة لاختبار التفاصيل، أو مستوى التفاصيل اللازمة في إجراء التحليل الجوهري) قد يزيد مع ازدياد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. ومع ذلك، فإن زيادة مدى إجراء التدقيق يكون فعالاً فقط إذا كانت إجراء التدقيق نفسه ذو علاقة بمخاطرة معينة. ولمزيد من المعلومات حول استخدام الأهمية النسبية في تصميم الاختبار، أنظر المجلد ١، الفصل ٧ والمجلد ٢، الفصول ٦ و ١٧.

١٦ .٦ صندوق أدوات المدقق

عند وضع خطة التدقيق المفصلة، ينبغي على المدقق استخدام التقدير المهني لاختيار الأنواع المناسبة من إجراءات التدقيق الممكنة. ولمزيد من الوصف التفصيلي لإجراءات التدقيق الإضافية، أنظر المجلد ١، الفصول من ١٠ إلى ١٥.

وسوف يستند برنامج التدقيق الفعال على مزيج ملائم من الإجراءات التي تقلل مجتمعة من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ولأغراض هذا الدليل، فإن الأنواع المختلفة من إجراءات التدقيق المتاحة للمدقق تم تصنيفها على النحو المبين في التوضيح التالي.

التوضيح ١٦.٦-١



التوضيح ١٦.٦-٢

تقييم المخاطر	الإستجابة الكلية المحتملة
الإجراءات الجوهرية	تتطلب الفقرة ١٨ من معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ أداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة حساب وإفصاح، بغض النظر عن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة. وهذا يعكس حقيقة أن:- • تقييم المدقق للمخاطرة تقديري، لذا قد لا يحدد جميع مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية؛ ة • هناك مقيدات متأصلة للرقابة الداخلية، بما في ذلك تجاوز الإدارة. وحيث تكون **مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية منخفضة جداً**، قد تكون بعض الإجراءات الجوهرية المحدودة، مثل اختبارات التفاصيل أو المراجعة التحليلية، هي كل ما هو مطلوب للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوكيد معين.

تقييم المخاطر	الإستجابة الكلية المحتملة
– **الإجراءات التحليلية**	تنطوي الإجراءات التحليلية الجوهرية على تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية على حد سواء. وهي تتطلب وضع توقعات دقيقة لمبالغ معينة (مثل المبيعات) تكون، بالمقارنة مع المبالغ المسجلة الفعلية، كافية لتحديد الأخطاء. ويمكن تصنيف الإجراءات التحليلية على النحو التالي:- • المقارنات البسيطة للبيانات التي قد تُدرج عادة في الإجراءات الجوهرية الأساسية. وعادة ما تكون هذه الإجراءات جنبا إلى جنب مع غيرها من اختبارات التفاصيل على مستوى التوكيد. ولن تقدم أدلة تدقيق كافية لوحدها. • نماذج التنبؤ التي في حد ذاتها (أو بالاشتراك مع اختبارات أنظمة الرقابة أو الإجراءات الجوهرية الأخرى) ستكون كافية للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. وعلى سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة ستة موظفين بأجور ثابتة طوال الفترة، قد يكون من الممكن تقدير مجموع تكلفة الرواتب لتلك الفترة بدرجة عالية من الدقة. وعلى افتراض دقة عدد العاملين ومعدلات الأجور، يمكن لهذا الإجراء توفير أدلة التدقيق كاملة للرواتب. وقد لا تكون هناك حاجة إلى إجراءات جوهرية أخرى (أساسية أو موسعة) يتعين أداؤها.
– **اختبارات التفاصيل**	عند التصدي لمخاطرة هامة من خلال الإجراءات الجوهرية لوحدها، فإن تلك الإجراءات الجوهرية يجب أن تشمل اختبارات التفاصيل. ولمزيد من الوصف التفصيلي للمخاطر الهامة وأدلة التدقيق المناسبة، أنظر المجلد ٢، الفصل ١٠.
اختبارات أنظمة الرقابة	حيث تكون أنظمة الرقابة الأساسية مطبقة (وتعمل بشكل فعال على الأرجح) لتتصدى لبعض التوكيدات، يمكن أداء اختبارات أنظمة الرقابة اللازمة للحصول على أدلة التدقيق اللازمة حول التوكيد. وقد توفر اختبارات أنظمة الرقابة التي يتم أداؤها للحد من المخاطر إلى مستوى منخفض (يتطلب حجم عينة أكبر) غالبية الأدلة المطلوبة لتوكيد معين. وبالمقابل، يمكن أداء اختبارات أنظمة الرقابة للحد من المخاطر إلى مستوى معتدل (يتطلب حجم عينة اصغر بقليل). وفي الحالة الأخيرة هذه، للحصول على الأدلة المطلوبة ينبغي على المدقق استكمال اختبارات أنظمة الرقابة بإجراءات جوهرية تتصدى للتوكيد ذاته. وبموجب معايير معينة، تحتاج أنظمة الرقابة الداخلية إلى اختبار كل ثلاث عمليات تدقيق فقط. أنظر مناقشة اختبارات أنظمة الرقابة في المجلد ١، الفصل ١٠ الفقرة ٥.

١٦ .٧ وضع خطة التدقيق الإستجابية

يلزم التقدير المهني والتفكير المتأني لوضع خطة تدقيق تستجيب بشكل مناسب إلى المخاطر المُقيمة. والوقت الذي يقضيه المدقق في وضع خطة مناسبة سيؤدي من المؤكد إلى عملية تدقيق كافية ومناسبة بشكل أكبر، ووقت أقل يقضيه الموظفين.

وهناك ثلاث خطوات عامة سيتخذها المدقق لوضع الخطة:-

- الإستجابة للمخاطر المُقيمة عند مستوى البيانات المالية (الإستجابة الكلية)؛
- تحديد أي إجراءات محددة مطلوبة لمجالات البيانات المالية الهامة؛ و
- تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة.

الخطوة ١ - الإستجابة للمخاطر المُقيمة عند مستوى البيانات المالية

الخطوة الأولى هي وضع إستجابة شاملة مناسبة لتقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية. ولأن هذه المخاطر سائدة، فإن مستوى متوسط أو عال من تقييم المخاطر سيؤدي عموما إلى عمل إضافي مطلوب تقريبا لكل مجال من مجالات البيانات المالية. أنظر المناقشة حول الإستجابة الشاملة في المجلد ٢، الفصل ١٦,٣.

الخطوة ٢ - تحديد الإجراءات المحددة المطلوبة لمجالات البيانات المالية الهامة

قبل وضع الإستجابة المفصلة للمخاطر المُقيمة، قد يجد المدقق من المفيد النظر في (لكل مجال من مجالات البيانات المالية) الأسئلة الواردة في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٦ .٧-١

	لكل مجال من مجالات البيانات المالية الهامة أو يحتمل أن تكون هامة
الأسئلة التي ينبغي النظر فيها عند وضع إستجابة تدقيق مناسبة	هل هناك توكيدات لا يمكن التصدي لها من خلال الاختبارات الجوهرية لوحدها؟ إذا كان الأمر كذلك، تكون اختبارات أنظمة الرقابة مطلوبة. وهذا قد يحدث عندما:- • لا يكون هناك وثائق تقدم أدلة تدقيق حول توكيد معين مثل اكتمال المبيعات. • تقوم المنشأة بعملها مستخدمة تكنولوجيا المعلومات، ولا يكون هناك وثائق معاملات بخلاف تلك المتوفرة من خلال نظام تكنولوجيا المعلومات.
	هل يتوقع من أنظمة الرقابة الداخلية على فئات/ عمليات المعاملات ذات العلاقة أن تكون موثوقة؟ إذا كان الأمر كذلك، قد يكون اختبار أنظمة الرقابة ممكنا، إلا إذا كان عدد المعاملات صغير جداً لدرجة تكون الإجراءات الجوهرية فيها أكثر كفاءة.
	هل الإجراءات التحليلية الجوهرية متاحة (مثل تلك على فئات المعاملات ذات العلاقة)؟
	هل هناك عنصر من عدم قابلية التنبؤ مطلوب (للتصدي للمخاطر الاحتيال وغيرها)؟
	هل هناك "مخاطر هامة" (أي الاحتيال أو الأطراف ذات العلاقة...الخ) من المقرر التصدي لها تتطلب اعتبار خاص؟

الخطوة ٣- تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة

الخطوة الثالثة هي استخدام التقدير المهني لاختيار المزيج المناسب من الإجراءات ومدى الاختبار اللازم للإستجابة بشكل مناسب للمخاطر المٌقيمة عند مستوى التوكيد.

ونجد أدناه طريقة ممكنة لتحديد المزيج المناسب من الإجراءات المصممة للتصدي لوجود الذمم المدينة عند مستويات منخفضة ومتوسطة وعالية من المخاطر المقررة.

الذمم المدينة- مستوى منخفض من المخاطر المٌقيمة

ه

أهمية الأداء= ١٢,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المٌقيمة لتوكيد "الوجود"	منخفضة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	✓	قد تعتبر هذه الإجراءات كافية بحد ذاتها للتصدي للمخاطرة المٌقيمة. وستشمل اختبارات نموذجية للتفاصيل و/ أو إجراءات تحليلية بسيطة التي قد يتم أداؤها تقريبا في أي تدقيق للذمم المدينة. وهذه الإجراءات غالبا ما تكون مدرجة في برنامج التدقيق للذمم المدينة.

الذمم المدينة- مستوى معتدل من المخاطر المٌقيمة

أهمية الأداء= ١٠,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المٌقيمة لتوكيد "الوجود"	معتدلة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	✓	قد يتم أداء هذه الإجراءات للتصدي لمخاطرة الوجود بشكل عام (أي كما تم للمخاطرة المنخفضة أعلاه)، وأيضا لـــ:- • التصدي للمخاطر الخاصة التي تم تحديدها من حيث علاقتها بوجود الذمم المدينة (مثل مخاطر الاحتيال)؛ و • أداء اختبارات كافية للتفاصيل للحد من المخاطر المٌقيمة إلى مستوى منخفض مقبول.

وإذا كان لدى المنشأة أنظمة رقابة داخلية (على المبيعات مثلا) تناولت وجود الذمم المدينة، فإن أحد بدائل أداء الإجراءات الجوهرية فقط سيكون اختبار مدى الفعالية التشغيلية لمثل أنظمة الرقابة هذه.

الذمم المدينة- مستوى عال من المخاطر المُقيمة

أهمية الأداء= ١٠,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المُقيمة لتوكيد "الوجود"	معتدلة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	✓	قد يتم أداء هذه الإجراءات للتصدي لمخاطرة الوجود بشكل عام (أي كما تم للمخاطرة المنخفضة أعلاه)، وأيضا لـــ:- • التصدي للمخاطر الخاصة التي تم تحديدها من حيث علاقتها بوجود الذمم المدينة (مثل مخاطر الاحتيال). • أداء اختبارات كافية للتفاصيل للحد من المخاطر المُقيمة إلى مستوى منخفض مقبول.
اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)	✓	للتقليل من حجم العينة المطلوبة لاختبار التفاصيل الذي من شأنه الحد المخاطرة إلى مستوى منخفض، ينبغي اختبار أنظمة الرقابة الداخلية التي تتصدى للوجود، وذلك للحصول على مستوى معتدل من تقليل المخاطر. وهذا الأمر جنبا إلى جنب مع اختبارات التفاصيل المبينة أعلاه سيقلل من المخاطر المُقيمة إلى مستوى منخفض مقبول.

في المثال أعلاه، قد يكون من الممكن أيضا الحصول على أغلبية الأدلة المطلوبة من خلال أداء اختبار لأنظمة الرقابة التي تقلل من المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وهذا قد يلغي الحاجة لكثير من الإجراءات الجوهرية.

وعند وضع إستراتيجية تدقيق على أرصدة حسابات أو معاملات خاصة، ينبغي على المدقق دائما النظر في العمل المنجز في أجزاء أخرى من فئات المعاملات.

ومثال آخر هو اكتمال المبيعات لمنشأة تملك مبنى سكني وتؤجر الوحدات.

الذمم المدينة- مستوى معتدل من المخاطر المُقيمة

أهمية الأداء= ٦,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المُقيمة لتوكيد "الوجود"	معتدلة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	-	في ضوء الإجراء التحليلي الجوهري المبين أدناه، فإن هذه الإجراءات قد لا تكون ضرورية على الإطلاق، أو مقتصرة على الحصول على أدلة لإثبات الافتراضات المستخدمة.
اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)	✓	العدد المعروف لوحدات الإيجار هو ٦٤، ومبلغ الإيجار هو ١٠٠٠ يورو في الشهر للأجنحة ذات غرف النوم الثنائية والبالغة ٤٦، و٨٠٠ يورو للأجنحة ذات غرف النوم الأحادية والبالغة ١٨. • يمكن حساب الدخل المتوقع للإيجار بـــ ٧٢٤,٨٠٠ يورو. • كانت الإيرادات الفعلية المسجلة في السجلات المحاسبية ٧١٨,٨٠٠ يورو، أي بفارق ٦٠٠٠ يورو. تم التحقق من الفرق بأنه راجع إلى حقيقة أن ٦ من غرف النوم الثنائية بقيت شاغرة لمدة شهر خلال العام.

نقطة للتأمل

تجنب اللجوء لإجراءات التدقيق العامة أو القياسية حيثما كان ذلك ممكنا

إن إجراءات التدقيق الأكثر فعالية هي تلك التي تتناول على وجه التحديد الأسباب التي أدت إلى المخاطر المُقيمة.

توكيدات متعددة

حيثما كان ذلك ممكنا، ينبغي اختيار إجراءات التدقيق التي تتناول توكيدات متعددة. وهذا سوف يقلل من الحاجة إلى اختبارات التفاصيل الأخرى.

مجالات المخاطر المنخفضة

ينبغي استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية للحد من الحاجة إلى الإجراءات الجوهرية في مجالات المخاطر المنخفضة.

النظر في استخدام اختبارات أنظمة الرقابة

ينبغي استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها حول الرقابة الداخلية لتحديد أنظمة الرقابة الرئيسية التي يمكن اختبارها لمعرفة الفعالية التشغيلية. وغالبا ما تؤدي اختبارات أنظمة الرقابة (بعضها قد لا يتطلب سوى اختبار لمرة واحدة كل ثلاثة سنوات) إلى عمل أقل بكثير مقارنة بإجراء اختبارات واسعة النطاق للتفاصيل. انظر أيضا المجلد ٢، الفصل ١٧.

عدم تجاهل أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات

يمكن أن يكون حجم العينة لاختبار نظام رقابة آلي هو بند واحد فقط لأن مثل هذا النظام سيعمل على الأرجح بنفس الطريقة في كل مرة، مما يجعله ممثلا لجميع البنود الأخرى في مجموعة العينة. ومع ذلك، سوف يكون هذا مستنداً إلى افتراض أن المنشأة لديها أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات تعمل بشكل فعال.

الاختبارات مزدوجة الأغراض

حيث يتم تخطيط أنظمة الرقابة على نفس الفئة من المعاملات كاختبارات جوهرية، ينبغي النظر في إمكانية إجراء الاختبارات مزدوجة الأغراض. وهذا يعني اختبار أنظمة الرقابة الذي يتم أداؤه بالتزامن مع اختبار تفاصيل للمعاملة نفسها. وعلى الرغم من أن الغرض من اختبار أنظمة الرقابة مختلف عن اختبار التفاصيل، قد يتم إنجاز أهداف الاختبارين في وقت واحد. وعلى سبيل المثال، يمكن دراسة فاتورة معينة لتحديد ما إذا تمت الموافقة عليها (اختبار أنظمة الرقابة)، وما إذا قد تم تسجيل المعاملة بشكل صحيح في السجلات المحاسبية (اختبار التفاصيل).

النظر في العمل الذي تم أداؤه في جميع أجزاء المعاملة

ينبغي النظر في العمل الذي تم أداؤه في أجزاء أخرى من المعاملة. فعلى سبيل المثال، يمكن لاختبار أنظمة الرقابة على اكتمال المبيعات أن يزود أدلة تتعلق باكتمال الذمم المدينة.

اتخاذ قرار بشأن إستراتيجية وإجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط

حيثما كان ذلك ممكنا، ينبغي تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق خلال مرحلة تخطيط التدقيق، وهو الوقت الذي يمكن فيه للفريق الاتفاق على الطريقة الواجب إتباعها. وهذا من شأنه تجنيب صغار الموظفين عملية تصميم إجراءات التدقيق لوحدهم، أو ببساطة تأدية نفس الإجراءات للسنة السابقة.

نقطة للتأمل (تابع)

تذكر استخدام الإجراءات التحليلية

تُستخدم الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق.

- في بداية عملية التدقيق، تُستخدم الإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم المخاطر.
- خلال عملية التدقيق، يتم أداء الإجراءات التحليلية لتحليل الفروق في البيانات، وإثبات فئات معاملات وأرصدة حسابات معينة.
- قرب نهاية عملية التدقيق، يتم أداء الإجراءات التحليلية لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة، أو للإشارة إلى مخاطرة لم يتم إدراكها سابقا لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية نتيجة الاحتيال.

١٦. ٨ الإستجابة لمخاطر الاحتيال

يمكن لمخاطر الاحتيال (بما في ذلك تجاوز الإدارة) أن تكون موجودة في أي منشأة تقريبا، وتحتاج إلى تصدي عند وضع خطة التدقيق. والخطوة الأولى هي تقييم المخاطر المحتملة للاحتيال، ثم بعد ذلك تصميم إستجابة شاملة ومفصلة.

ملاحظة: إن المدقق مطالب بالتعامل مع مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة الناتجة عن الاحتيال على مخاطر هامة. وتتطلب المخاطرة الهامة من المدقق:-

- الحصول على فهم لأنظمة الرقابة ذات العلاقة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات العلاقة بمثل هذه المخاطر؛ و
- تنفيذ الإجراءات الجوهرية التي تستجيب خصيصا لتلك المخاطر.

عندما يتألف التعامل مع المخاطر الهامة من الإجراءات الجوهرية فقط، يتعين على تلك الإجراءات أن تشمل اختبارات تفاصيل.

وعند تقييم المخاطر المحتملة والإستجابة المناسبة للاحتيال، يجب أن ينظر المدقق في التالي:-

- الاستجابات الشاملة التي تم وضعها بالفعل للتصدي للمخاطر المٌقيمة عند مستوى البيانات المالية؛
- الاستجابات المحددة التي تم وضعها بالفعل وتتعلق بالمخاطر المٌقيمة الأخرى على مستوى التوكيد؛
- سيناريوهات الاحتيال (إن وجدت) التي تم وضعها خلال مناقشات التخطيط؛
- مخاطر الاحتيال (الفرص والدوافع والتبريرات) التي تم تحديدها نتيجة لأداء إجراءات تقييم المخاطر؛
- قابلية بعض أرصدة ومعاملات البيانات المالية للاحتيال؛
- أي حالات معروفة لاحتيال فعلي في الماضي أو في الفترة الحالية؛ و
- المخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة.

ويبين التوضيح التالي بعض الاستجابات المحتملة للمخاطر المحددة أعلاه.

التوضيح ١٦ .٨-١

	الاستجابات الشاملة للاحتيال
المخاطر السائدة عند مستوى البيانات المالية	أنظر في الحاجة إلى:- • تشكك مهني متشدد عند دراسة بعض الوثائق أو توثيق إقرارات الإدارة الهامة؛ • الأشخاص من ذوي المهارات/ المعارف المتخصصة، مثل تكنولوجيا المعلومات؛ • وضع إجراءات تدقيق خاصة لتحديد وجود الاحتيال؛ و • عنصر عدم قابلية التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق المقرر استخدامها. وينبغي النظر في تعديل توقيت إجراءات تدقيق معينة، أو استخدام طرق مختلفة لأخذ العينات، أو أداء إجراءات على أساس غير معلن مسبقا.

الاستجابات المحددة لمخاطر الاحتيال المحتملة	
المخاطر الخاصة عند مستوى التوكيد	أنظر في: • تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للتصدي للمخاطرة. ومن الأمثلة على ذلك ما يلي:- – الحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وعلاقة، أو معلومات مؤيدة لدعم توكيدات الإدارة، – إجراء متابعة أو فحص مادي لأصول معينة، – مراقبة إحصاء المخزون على أساس غير معلن، و – أداء مراجعة إضافية لسجلات المخزون لتحديد البنود غير الاعتيادية والمبالغ غير المتوقعة والبنود الأخرى لإجراءات المتابعة. • أداء عمل إضافي لتقييم مدى معقولية تقديرات الإدارة والأحكام والفرضيات الأساسية. • زيادة حجم العينة أو أداء الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلا. • استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب، على سبيل المثال، – جمع مزيد من الأدلة حول البيانات الواردة في ملفات الحسابات أو المعاملات الإلكترونية الهامة، – أداء اختبارات موسعة لملفات المعاملات الإلكترونية والحسابات، – اختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، و – ترتيب المعاملات ذات الخصائص المعينة، – اختبار مجموعة بأكملها بدلا من عينة. • طلب معلومات إضافية في المصادقات الخارجية. فعلى سبيل المثال، عند المصادقة على الذمم المدينة، يمكن للمدقق أن يطلب المصادقة على تفاصيل اتفاقات المبيعات، بما في ذلك تاريخ الاتفاق وأي حق للإرجاع، وشروط التسليم. ومع ذلك، ينبغي النظر فيما إذا كان طلب معلومات إضافية قد يؤخر وقت الإستجابة بشكل ملحوظ. • تغيير توقيت الإجراءات الجوهرية من تاريخ مرحلي إلى أخر قريب من نهاية الفترة. ومع ذلك، إذا وُجِدت مخاطرة خطأ أو تلاعب مقصود، لن تكون إجراءات التدقيق لتمديد استنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي حتى نهاية الفترة فعالة.

	المخاطر ذات العلاقة بتجاوز الإدارة
مصدر المخاطرة	**النظر في**
القيود اليومية	تحديد واختيار واختبار القيود اليومية والتسويات الأخرى على أساس ما يلي:- • فهم عملية إعداد التقارير المالية في المنشأة وتصميم/ تنفيذ الرقابة الداخلية فيها. • أخذ ما يلي بالاعتبار:- – خصائص القيود اليومية أو التسويات الأخرى الاحتيالية؛ – وجود عوامل مخاطر احتيال تتعلق بفئات معينة من القيود اليومية أو التسويات الأخرى؛ و – - الاستعلام من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول نشاط غير ملائم أو غير عادي.
تقديرات الإدارة	مراجعة التقديرات المتعلقة بالمعاملات والأرصدة الخاصة لتحديد التحيز المحتمل من جانب الإدارة. ويمكن أن تشمل الإجراءات الإضافية ما يلي:- • إعادة النظر في التقديرات التي اتخذت ككل؛ • إجراء مراجعة استعادة لتقديرات وافتراضات الإدارة التي تتعلق بتقديرات محاسبية هامة تمت في الفترة السابقة؛ و • تحديد ما إذا كان الأثر التراكمي للتحيز في تقديرات الإدارة يصل إلى حد خطأ جوهري في البيانات المالية.
المعاملات الهامة	الحصول على فهم للأساس المنطقي للمعاملات الهامة التي تكون غير اعتيادية أو خارج سياق الأعمال الاعتيادية. وهذا يشمل تقييما حول ما إذا كانت:- • الإدارة تضع مزيداً من التركيز على ضرورة وجود معالجة محاسبية خاصة أكثر من تركيزها على الاقتصاديات التي تنطوي عليها المعاملة؛ • الترتيبات المحيطة بالمعاملات تبدو معقدة للغاية؛ • الإدارة قد ناقشت طبيعة هذه المعاملات وحجم المساءلة مع أولئك المكلفين بالحوكمة؛ • المعاملات تنطوي على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو لا تمتلك المواد أو القوة المالية لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للتدقيق؛ • المعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الأغراض الخاصة، قد تم مراجعتها بشكل سليم ووافق عليها أولئك المكلفين بالحوكمة؛ و • هناك وثائق كافية.

	المخاطر ذات العلاقة بتجاوز الإدارة
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	الحصول على فهم للعلاقات التجارية التي تكون الأطراف ذات العلاقة قد أنشأتها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة، وذلك من خلال:- • الاستعلام والمناقشات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ • الاستعلام من الأطراف ذات العلاقة؛ • التفتيش في العقود الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ و • إجراء بحوث ملائمة حول الخلفية، مثل من خلال شبكة الإنترنت أو قواعد البيانات الخارجية المحددة للمعلومات التجارية. واستنادا إلى النتائج المذكورة أعلاه، ينبغي:- • تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛ • التعامل مع المعاملات التي تم تحديدها بأنها هامة مع الأطراف ذات العلاقة خارج سياق الأعمال الاعتيادية للمنشأة، على أنها تثير مخاطر هامة؛ و • تحديد الحاجة إلى إجراءات تدقيق جوهرية تستجيب للمخاطر التي تم تحديدها.
الاعتراف بالإيرادات	أداء الإجراءات التحليلية الجوهرية. وينبغي النظر في طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب لتحديد علاقات أو معاملات الإيرادات غير المتوقعة أو غير الاعتيادية.
	المصادقة على شروط العقد ذات العلاقة مع العملاء (معايير القبول وشروط التسليم والدفع) وعدم وجود اتفاقات جانبية (مثل منح العملاء حق إرجاع البضائع مباشرة بعد نهاية الفترة).

٩.١٦ مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في العرض والإفصاح

قد تنشأ بعض المخاطر من تقييم العرض والإفصاح للبيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ونتيجة لذلك، قد تكون هناك حاجة لإجراءات محددة مصممة للإستجابة على نحو ملائم للمخاطر المنطوية.

وإجراءات التدقيق هذه ستتناول ما إذا كان:-

- تقديم البيانات المالية الفردية قد تم بطريقة تعكس التصنيف والوصف المناسب للمعلومات المالية؛
- عرض البيانات المالية يشمل الإفصاح الكافي عن الأمور المادية وعدم اليقين. وهذا يشمل الشكل والترتيب والمحتوى للبيانات المالية والملاحظات الخاصة (بما في ذلك المصطلحات المستخدمة)، وكمية التفاصيل المقدمة وتصنيف البنود في البيانات، وأسس المبالغ المنصوص عليها؛ و
- إفصاح الإدارة عن مسائل معينة قد تم في ضوء الظروف والوقائع التي يكون المدقق مدركا لها وقت توقيع تقرير المدقق.

١٦ .١٠ تحديد ما إذا كانت خطة التدقيق كاملة

قبل الاستنتاج بأن التدقيق كامل، ينبغي على المدقق أن ينظر فيما إذا تم تناول العوامل التالية بشكل مناسب.

التوضيح ١٦ .١٠-١

نوع الإجراء	الوصف
هل تم تناول كافة مجالات البيانات المالية الهامة؟	مطلوب تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكافة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة. وهذا يتم بغض النظر عن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة.
هل هناك حاجة لمصادقات خارجية؟	ينبغي النظر فيما إذا كان من الضروري أداء إجراءات المصادقة تماما كإجراءات تدقيق جوهرية. ويمكن أن تشمل الأمثلة:- • الأرصدة البنكية؛ • الذمم المدينة؛ • المخزون والاستثمارات التي تكون لدى أطراف ثالثة؛ • المبالغ المستحقة للمقرضين؛ • شروط الاتفاقات؛ • العقود؛ و • المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضا استخدام المصادقة الخارجية للتصدي لعدم وجود شروط معينة. فعلى سبيل المثال، ليست هناك "اتفاقات جانبية حول المبيعات" يمكنها أن تؤثر على قطع الإيرادات.
هل يمكن استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها في فترات سابقة؟	على افتراض أن الأدلة لا تتصدى لمخاطر هامة وأن معايير معينة أخرى تنطبق (مثل عدم وجود أي تغيير في أنظمة الرقابة أو أي عنصر يدوي هام في تشغيل أنظمة الرقابة)، قد تحتاج اختبارات فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة إلى أن تجري مرة واحدة فقط كل ثلاث عمليات تدقيق (ولمزيد من المعلومات انظر المجلد ١، الفصل ١٠ الفقرة ٥).
هل هناك حاجة لخبير تدقيق؟	هل الخبرة في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو التدقيق مطلوبة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؟
هل تم تناول عملية إقفال البيانات المالية؟	الإجراءات الجوهرية التالية مطلوبة بما يتعلق بعملية إقفال البيانات المالية:- • مطابقة أو تسوية البيانات المالية مع السجلات المحاسبية ذات العلاقة، • فحص القيود اليومية والتعديلات الأخرى الهامة التي تمت في سياق إعداد البيانات المالية.
هل تم تناول المخاطر الهامة؟	لكل مخاطرة تم تقديرها بأنها هامة، يكون المدقق مطالباً بتصميم وأداء إجراءات جوهرية (تُستكمل ربما باختبارات أنظمة الرقابة). ولا يمكن استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية وحدها، وقد تُستكمل باختبارات تفاصيل. وحيث يتم الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية على المخاطر الهامة، يكون المدقق مطالباً باختبار تلك الأنظمة في الفترة الحالية.

نوع الإجراء	الوصف
هل تم تحديث الأدلة التي تم الحصول عليها من الاختبارات المرحلية؟	تحديث الإجراءات الجوهرية من خلال تغطية الفترة المتبقية. وهذا قد يشمل:- • الإجراءات الجوهرية مجتمعة مع اختبارات أنظمة الرقابة للفترة الفاصلة. • إجراءات جوهرية إضافية توفر أساس منطقي لتمديد استنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي إلى نهاية الفترة.
هل تم تناول مخاطر الاحتيال المحتملة؟	على سبيل المثال، تشكك مهني متشدد أو عنصر من عدم قابلية التنبؤ في تصميم إجراءات التدقيق...الخ. (أنظر المجلد ٢، الفصل ١٦ الفقرة ٨) .

١٦ .١١ توثيق الإستجابة الشاملة وخطط التدقيق المفصلة

يمكن توثيق الاستجابات الشاملة باعتبارها وثيقة قائمة بذاتها، أو بشكل أكثر نموذجي، كجزء من إستراتيجية التدقيق الشاملة.

ويتم توثيق الخطة المفصلة في كثير من الأحيان بشكل برنامج تدقيق يحدد طبيعة ومدى الإجراءات والتوكيد أو التوكيدات التي يتم التصدي لها. وبعد ذلك يمكن توفير مساحة لتسجيل تفاصيل حول الذين قاموا بأداء كل خطوة، والنتائج التي تم التوصل إليها.

نقطة للتأمل

التوقيت

ينبغي النظر فيما إذا كان يمكن أداء بعض إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها في نفس وقت إجراءات تقييم المخاطر.

التغييرات في الخطة

إذا كانت هناك حاجة لتعديل الإجراءات المخطط لها نتيجة لأدلة التدقيق أو المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها، ينبغي تحديث الإستراتيجية الشاملة وخطة التدقيق، وتقديم أسباب التغيير.

المراجعة

ينبغي ضمان أن يتم توقيع إجراءات التدقيق وأوراق العمل ذات العلاقة وأن تكون مؤرخة من جانب من يقوم بإعدادها ومن المراجع قبل الانتهاء من التدقيق.

١٦ .١٢ الاتصالات بشأن خطة التدقيق

إن إستراتيجية التدقيق الشاملة والاستجابات الكلية وخطة التدقيق جميعها من مسؤولية المدقق. ومع ذلك، غالبا ما يكون من المفيد مناقشة بعض عناصر خطة التدقيق المفصلة (مثل التوقيت) مع الإدارة. وتؤدي مثل هذه المناقشات غالبا إلى تغييرات طفيفة على الخطة لتنسيق التوقيت وتسهيل أداء إجراءات معينة.

ولن تتم مناقشة طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات المخطط لها بالتفصيل مع الإدارة، أو تغييرها أو تقليصها لتتناسب مع طلب الإدارة. ويمكن لمثل هذه الطلبات أن تعرض فعالية عملية التدقيق للخطر وتجعل إجراءات التدقيق قابلة جدا للتنبؤ، ويمكن أن تشكل قيود على النطاق.

وينص معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ على عدد من المسائل التي يتعين على المدقق التواصل بشأنها مع أولئك المكلفين بالحوكمة. (للحصول على قائمة بهذه المسائل أنظر المجلد ٢، الفصل ٥ الفقرة ٣). وهذه المتطلبات مصممة لضمان فعالية الاتصال باتجاهين بين المدقق والإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

ينبغي على المدققين النظر في وجود آليات اتصال دورية ومنتظمة مع الإدارة لإبلاغها بأي نتائج أولية، أو طلب أي وثائق إضافية أو مساعدة ضرورية و/ أو مناقشة القضايا الأخرى.

وينبغي أيضا الاتصال بالإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بشأن أي تغييرات هامة في خطة التدقيق.

١٣.١٦ دراسات الحالة- خطة التدقيق الاستجابية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

تحدد أمثلة دراسة الحالة التالية الخطوط العريضة للاعتبارات وإجراءات التدقيق المحتملة التي يمكن استخدامها في وضع خطة تدقيق مفصلة للذمم المدينة. وبما أن الغرض من خطة التدقيق هو خفض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول، فمن المهم مراجعة المخاطر التي تم تحديدها في مرحلة تقييم المخاطر لدورة الإيرادات/ الذمم المدينة/ المقبوضات.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

وفقا لتقييم المخاطر في المجلد ٢، الفصل ١٤ .٦- اختتام مرحلة تقييم المخاطر، كانت المخاطر المٌقيمة هي:

المخاطر المٌقيمة عند مستوى البيانات المالية (عالية أو معتدلة أو منخفضة)	منخفضة			
التوكيدات (الاكتمال و الوجود والدقة والتقدير)	ك	و	د	ت
المخاطر المٌقيمة عند مستوى التوكيد (عالية أو معتدلة أو منخفضة)	منخفضة	معتدلة	عالية	منخفضة
التغيرات في المخاطر المٌقيمة من الفترة السابقة.	لا يوجد			

الأسئلة الواجب النظر فيها عند وضع خطة تدقيق الذمم المدينة:-

إعتبارات التدقيق	الإستجابة
١. هل هناك توكيدات لا يمكن تناولها بالاختبارات الجوهرية وحدها؟	*سيتم تناول اكتمال المبيعات من خلال مزيج من اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات التحليلية، مع ملاحظة أنه إذا استمرت مبيعات الإنترنت بالنمو في السنة المقبلة، قد تكون الاختبارات الإضافية لأنظمة الرقابة مطلوبة نظرا لفقدان سلسلة التتبع الورقي.*
٢. هل يتوقع من الرقابة الداخلية على فئات/ عمليات المعاملات ذات العلاقة أن تكون موثوقة؟ وإذا كان الأمر كذلك، هل يمكن أختبار أنظمة الرقابة للحد من الحاجة/ النطاق للإجراءات الجوهرية الأخرى؟	*يمكن استخدام اختبارات أنظمة الرقابة للحد من مستوى خفض المخاطرة المطلوب من الإجراءات الجوهرية الأخرى (المصادقات) في حسابات الذمم المدينة. ولكننا لسنا متأكدين تماما من موثوقية تشغيل الرقابة، لذا سيتم استخدام الإجراءات الجوهرية فقط.*
٣. هل هناك إجراءات تحليلية جوهرية متاحة من شأنها أن تقلل الحاجة/ النطاق لإجراءات تدقيق أخرى؟	*لا.*
٤. هل هناك حاجة إلى إدراج عنصر عدم قابلية التنبؤ أو إجراءات تدقيق أخرى (مثل تلك للتصدي للاحتيال أو المخاطر....الخ)؟	*سيتم تنفيذ بعض إجراءات التدقيق الموسعة للتصدي للمخاطر التي تم تحديدها لتجاوز الإدارة.*
٥. هل هناك مخاطر هامة تتطلب اهتمام خاص؟	*هناك بعض مخاطر الاحتيال المحتملة (المجلد ٢، الفصل ٩) المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. وسيتم التصدي لها من خلال اختبارات جوهرية للتفاصيل تم تصميمها خصيصا بشكل مناسب.* *وتقدير حسابات الذمم المدينة هو مخاطرة خاصة تتطلب اهتماما خاصا. كما سيتم أداء مراجعة وتحليل إضافيين للمدفوعات اللاحقة.* *وهناك حاجة إلى التيقظ إلى معاملات الأطراف ذات العلاقة التي لم يُكشف عنها خارج سياق الأعمال الاعتيادية خلال عملية التدقيق.*

واستنادا إلى التقدير المهني للمدقق، يلزم وجود مزيج مناسب من الإجراءات للحد من مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول للتوكيدات ذات العلاقة (المطبقة على رصيد الذمم المدينة). وفيما يلي عينة لإستجابة التدقيق لمستوى المخاطرة المقدر لحسابات الذمم المدينة.

ملخص إستجابة التدقيق المقترحة *(ضع إشارة × في المربعات التي تنطبق عليها التوكيدات)*	**ك**	**و**	**د**	**ت**
أ. اختبارات تفاصيل جوهرية- جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة.	×	×	×	×
ب. اختبارات تفاصيل جوهرية- مصممة خصيصا للمخاطر الخاصة *(أخذ العينات، الاحتيال، المخاطر الهامة...الخ)*				×
ج. إجراءات تحليلية جوهرية **(الاثبات بمجموعه)**		×		
د. اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)	×			
بناء على التقدير المهني، هل الإجراءات الموضحة أعلاه كافية للتصدي للمخاطر المّقيمة؟ (نعم/ لا). إذا كان الجواب لا، فسر السبب أدناه.	*نعم*	*نعم*	*نعم*	*نعم*
ملاحظات:				

ويمكن الإطلاع على عينة لبرنامج تدقيق يستجيب للمخاطر التي تم تحديدها، في ملاحظات دراسة الحالة في المجلد ٢، الفصل ١٧ .٧.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

وفقا لتقييم المخاطر في المجلد ٢، الفصل ١٤ .٦- اختتام مرحلة تقييم المخاطر، كانت المخاطر المٌقيمة هي:-

المخاطر المٌقيمة عند مستوى البيانات المالية (عالية أو معتدلة أو منخفضة)	معتدلة			
التوكيدات (الاكتمال و الوجود والدقة والتقدير)	ك	و	د	ت
المخاطر المٌقيمة عند مستوى التوكيد (عالية أو معتدلة أو منخفضة)	منخفضة	معتدلة	معتدلة	منخفضة
التغيرات في المخاطر المٌقيمة من الفترة السابقة. لا يوجد *مخاطر متزايدة ترتبط بمعاملات الأطراف ذات العلاقة واحتمالية الاحتيال الناتج عن غياب راج.*				

الأسئلة الواجب النظر فيها عند وضع خطة تدقيق الذمم المدينة:-

اعتبارات التدقيق	الإستجابة
١. هل هناك توكيدات لا يمكن تناولها بالاختبارات الجوهرية وحدها؟	*لا*
٢. هل يتوقع من الرقابة الداخلية على فئات/ عمليات المعاملات ذات العلاقة أن تكون موثوقة؟ وإذا كان الأمر كذلك، هل يمكن أختبار أنظمة الرقابة للحد من الحاجة/ النطاق للإجراءات الجوهرية الأخرى؟	*نتيجة لصغر حجم الشركة، هناك أنظمة رقابة محدودة. وقد حصلنا على فهم للرقابة الداخلية، إلا أننا لن نقوم باختبار أنظمة الرقابة أو نعتمد عليها.*
٣. هل هناك إجراءات تحليلية جوهرية متاحة من شأنها أن تقلل الحاجة/ النطاق لإجراءات تدقيق أخرى؟	*سيتم تناول اكتمال المبيعات من خلال مزيج من المراجعة التحليلية الجوهرية واختبارات تفاصيل.*
٤. هل هناك حاجة إلى إدراج عنصر عدم قابلية التنبؤ أو إجراءات تدقيق أخرى (مثل تلك للتصدي للاحتيال أو المخاطر....الخ)؟	*لا يعتبر ضروريا كون رصيد الذمم المدينة في نهاية السنة يتعلق بشكل أساسي بديفتا.*
٥. هل هناك مخاطر هامة تتطلب اهتمام خاص؟	*احتمالية أن يكون الاعتراف بالإيرادات غير متسق أو أن يكون هناك احتيال محتمل، سيتم التصدي لها من خلال اختبارات تفاصيل جوهرية تم تصميمها خصيصا بشكل مناسب.* *وهناك حاجة إلى التيقظ إلى معاملات الأطراف ذات العلاقة التي لم يُكشف عنها خارج سياق الأعمال الاعتيادية خلال عملية التدقيق.*

وفيما يلي عينة لإستجابة التدقيق لمستوى المخاطرة المقدر لحسابات الذمم المدينة.

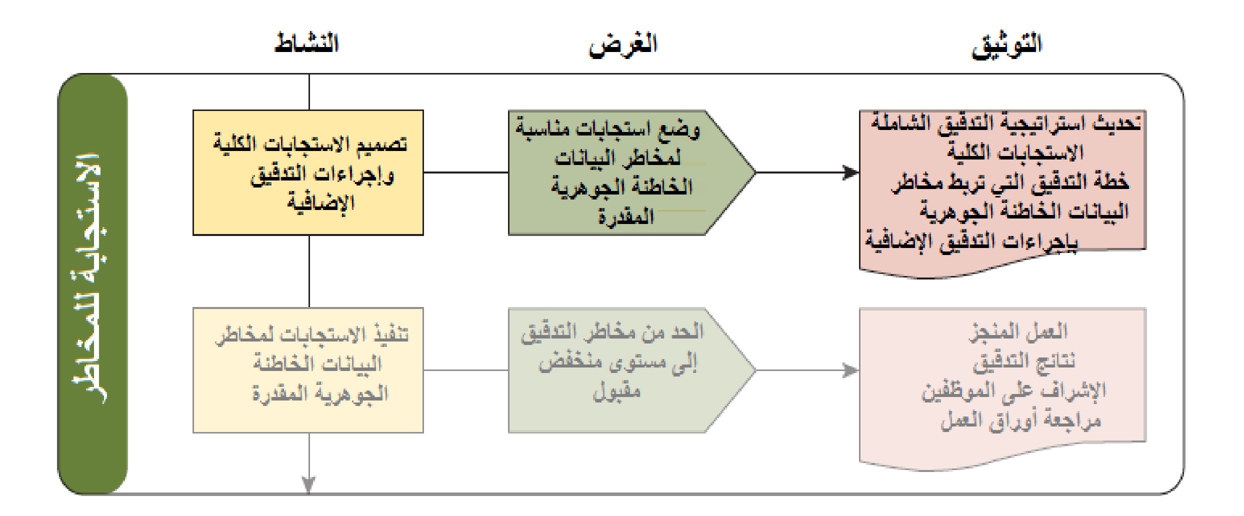
ملخص إستجابة التدقيق المقترحة (ضع إشارة X في المربعات التي تنطبق عليها التوكيدات)	**ك**	**و**	**د**	**ت**
أ. اختبارات تفاصيل جوهرية- جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة.		x	x	x
ب. اختبارات تفاصيل جوهرية- مصممة خصيصا للمخاطر الخاصة *(أخذ العينات، الاحتيال، المخاطر الهامة...الخ)*	x	x	x	
ج. إجراءات تحليلية جوهرية **<u>(الاثبات بمجموعه)</u>**		x		
د. اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)				
بناء على التقدير المهني، هل الإجراءات الموضحة أعلاه كافية للتصدي للمخاطر المٌقيمة؟ (نعم/ لا). إذا كان الجواب لا، فسر السبب أدناه.	*نعم*	*نعم*	*نعم*	*نعم*
ملاحظات: *لا يوجد*				

ويمكن الإطلاع على عينة لبرنامج تدقيق يستجيب للمخاطر التي تم تحديدها، في ملاحظات دراسة الحالة في المجلد ٢، الفصل ١٧ .٧.

١٧. تحديد مدى الاختبار

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
إرشادات حول تحديد مدى الإختبار اللازم للاستجابة لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة.	٣٣٠، ٥٠٠، ٥٣٠

التوضيح ١٧.٠-١



ملاحظة:

١. مخاطر البيانات الخاطئة

الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٢	إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعين عليه:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق حول التغيرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية؛ و (ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية (المرجع: الفقرات ٣٣أ-٣٤أ).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٣	عند تحديد فيما إذا كان من المناسب استخدام أدلة التدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، وإذا كان كذلك، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عنصر رقابة، فإنه يتوجب على المدقق النظر فيما يلي:- (أ) فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر؛ (ب) المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة فيما إذا كانت يدوية أو آلية؛ (ج) فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات؛ (د) فاعلية الرقابة وتطبيقها من جانب المنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى الإنحرافات في تطبيق الرقابة الملحوظة في عمليات التدقيق السابقة، وفيما إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛ و (ه) إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة؛ (و) مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ومدى الإعتماد على الرقابة. (المرجع: الفقرة ٣٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٤	إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة تدقيق من عملية تدقيق سابقة بشأن فاعلية عمل أنظمة رقابة محددة، فإنه يتعين عليه إثبات استمرار ملائمة تلك الأدلة من خلال الحصول على أدلة تدقيق بشأن حدوث تغييرات في أنظمة الرقابة تلك بعد التدقيق السابق. وعلى المدقق الحصول على أدلة التدقيق هذه بإجراء استفسار إلى جانب المراقبة أو الفحص لتأكيد فهم أنظمة الرقابة المحددة تلك:- (أ) وفي حال كان هناك تغيرات تؤثر على استمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي. (المرجع: الفقرة ٣٦أ). (ب) وفي حال لم تحدث مثل هذه التغييرات، فإنه يتعين على المدقق إختبار أنظمة الرقابة على الأقل في كل ثلاث مرات تدقيق، كما ينبغي عليه إختبار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق لتفادي احتمالية إختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الإعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة مع عدم إختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين. (المرجع: الفقرات ٣٧أ-٣٩أ). لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) أخذ عينات التدقيق (أخذ العينات)- تطبيق إجراءات التدقيق على ما لا يقل عن ١٠٠% من البنود ضمن مجموعة من المواد ذات العلاقة بالتدقيق حيث تملك جميع وحدات العينات الفرصة لأن يتم إختيارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى إستنتاجات حول المجموعة بأكملها. (ب) المجموعة- المجموعة الكاملة للبيانات التي اختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى إستنتاجات حولها. (ج) مخاطر أخذ العينات- مخاطرة اختلاف إستنتاج المدقق المعتمد على العينة عن الإستنتاج في حال خضعت المجموعة الكاملة لإجراء التدقيق نفسه. وقد تؤدي مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من الإستنتاجات الخاطئة:- (١) في حالة إختبار أنظمة الرقابة، تكون أنظمة الرقابة ذات فاعلية أكبر مما هي عليه فعلا أو في حالة إختبار التفاصيل، عدم وجود خطأ في حين أنه موجود فعلا. ويعنى (٢) المدقق بشكل رئيسي بهذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة لكونها تؤثر على فاعلية التدقيق ولأنها قد تؤدي على الأرجح إلى رأي تدقيق غير مناسب.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٥	في حالة إختبار أنظمة الرقابة، تكون الأنظمة ذات فاعلية أقل مما هي عليه فعلا أو في حالة إختبار التفاصيل، وجود خطأ في حين أه غير موجود فعلا. ويؤثر هذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة على فاعلية التدقيق حيث أنه سيتطلب عمل إضافي لإيضاح أن الإستنتاجات الأولية غير صحيحة. (د) المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات- مخاطرة أن يجد المدقق إستنتاج خاطئ غير متعلق بمخاطر أخذ العينات. (المرجع: الفقرة ١أ). (ه) الشذوذ- خطأ أو إنحراف لا يمثل الأخطاء أو الإنحرافات بوضوح. (و) وحدة العينة- البنود الفردية التي تشكل مجموعة. (المرجع: الفقرة ٢أ). (ز) أخذ العينات الإحصائي- طريقة تطبق على العينات التي تتميز بالخصائص التالية: (١) الإختيار العشوائي لبنود العينة؛ و (٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينات، بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات. وتعتبر طريقة أخذ العينات التي تتمتع بالخصائص الواردة في أ و ب طريقة أخذ عينات إحصائية. (ح) التصنيف- عملية تقسيم المجموعة إلى مجموعات فرعية حيث تضم كل مجموعة وحدات العينات ذات الخصائص المتشابهة. (غالباً القيمة النقدية). (ط) الخطأ المقبول- مبلغ نقدي يحدده المدقق لضمان ألا يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة المبلغ النقدي الذي وضعه المدقق. (المرجع: الفقرة ٣أ). (ي) معدل الإنحراف المقبول- معدل إنحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة يضعه المدقق لضمان ألا يتجاوز معدل الإنحراف الفعلي في المجموعة معدل الإنحراف الذي وضعه المدقق.

١٧.١ لمحة عامة

يمكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال إختيار وفحص ما يلي:-.

التوضيح ١٧.١-١

إختيار وفحص	
كافة البنود (دراسة ١٠٠%)	وهذا مناسب في الحالات التي تكون فيها:- • المجموعة تشكل عدد قليل من البنود ذات القيمة الكبيرة؛ • مخاطرة هامة، ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ و • طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ممكن استخدامها في مجموعة أكبر لإختبار احتساب متكرر أو عملية أخرى الكترونيا.

إختيار وفحص	
بنود محددة	وهذا مناسب لـــ:- • البنود عالية القيمة أو الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بشكل فردي إلى أخطاء جوهرية؛ • جميع البنود التي تكون أكثر من قيمة محددة؛ • أي بنود غير عادية أو حساسة أو إفصاحات للبيانات المالية؛ • أي بنود تكون عرضة للأخطاء بشكل كبير؛ • البنود التي من شأنها أن توفر معلومات حول مسائل مثل طبيعة المنشأة، وطبيعة المعاملات والرقابة الداخلية، • البنود التي تختبر تشغيل أنشطة رقابة معينة.
عينة تمثيلية للبنود من المجموعة	وهذا مناسب للتوصل إلى إستنتاج حول مجموعة كاملة من البيانات (المجموعة) من خلال إختيار وفحص عينة تمثيلية من البنود داخل المجموعة. ويُمكن أخذ العينات المدققة بالحصول على وتقييم أدلة التدقيق حول خصائص محددة. وهذا التحديد لحجم العينة يمكن أن يتم باستخدام الأساليب الإحصائية أو غير الإحصائية.

والقرار المتعلق بأي طريقة ينبغي استخدامها سيعتمد على الظروف. وقد يكون تطبيق أي من الوسائل المذكورة أعلاه أو مزيج منها مناسبا في ظروف معينة.

وخيار أخذ العينات الذي يمثل الطريقة الأكثر كفاءة للحصول على الخفض اللازم لمخاطر توكيد ما يتضمن عدد من المزايا على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١٧.١-٢

	الفوائد
استخدام العينات التمثيلية	يمكن الخلوص إلى إستنتاجات صحيحة. وهدف المدقق هو الحصول على خفض معقول للمخاطرة وليس اليقين المطلق.
	يمكن الجمع بين النتائج ونتائج الإختبارات الأخرى. يمكن تأكيد الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر ما بالأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر لتوفير خفض متزايد للمخاطر.
	فحص كافة البيانات قد لا يوفر اليقين المطلق. فعلى سبيل المثال، لن يتم أبداً كشف المعاملات غير المسجلة.
	وفورات في التكاليف، فتكلفة فحص كل قيد في السجلات المحاسبية وجميع الأدلة الداعمة ستكون غير مجدية اقتصاديا.

ويرسم المجلد ١، الفصل ١٠ الخطوط العريضة لطبيعة واستخدام إجراءات التدقيق الإضافية. أما هذا الفصل فيركز على مدى الإختبار واستخدام تقنيات أخذ العينات.

تقنيات أخذ العينات

ليس من الضروري أن يتم إختيار أخذ العينات كإجراء تدقيق، ولكن حيث يتم استخدامها يجب أن تكون كافة وحدات العينات في مجموعة (مثل معاملات البيع أو أرصدة الذمم المدينة) لديها فرصة للإختيار. وهذا ضروري لتمكين المدقق من استخلاص إستنتاجات معقولة حول المجموعة بأكملها.

وفي أي عينة أقل من ١٠٠٪ من المجموعة، هناك دائما مخاطرة تتمثل في عدم تحديد خطأ ما وأن تتجاوز مستوى الخطأ أو الإنحراف المقبول. وهذا ما يسمى مخاطر أخذ العينات. ويمكن خفض مخاطر أخذ العينات من خلال زيادة حجم العينة، في حين يمكن الحد من المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات من خلال التخطيط والإشراف والمراجعة السليمة للعملية.

وهناك نوعان من طرق أخذ العينات التي تستخدم عادة في التدقيق، وهما على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١٧ .١-٣

سمات العينة	
أخذ العينات الإحصائي	يتم إختيار العينة على أساس عشوائي. وهذا يعني أن كل بند في المجموعة لديه فرصه معروفة (مناسبة إحصائيا) للإختيار.الغرض من البيانات المالية (احتياجات مشتركة أو لمستخدمين محددين).
	تكون النتائج قابلة للعرض حسابيا. ويمكن استخدام نظرية الاحتمالية لتقييم نتائج العينة، بما في ذلك قياس مخاطرة أخذ العينات.
أخذ العينات غير الإحصائي أو التقديري	طريقة أخذ عينات لا تمتلك الخصائص المبينة أعلاه لأخذ العينات الإحصائي.

عند تحديد حجم العينة، فإن المدقق سيحدد معدل الإنحراف المقبول (الإستثناءات) الذي سيكون مقبولا.

- **الإجراءات الجوهرية**

يتم تعيين أهمية الأداء (سواء الكلية أو لبند معين) من حيث علاقتها بالأهمية النسبية الكلية (سواء الكلية أو لبند معين، على التوالي). ويتم تعيين مستوى الخطأ المقبول من حيث علاقته بأهمية الأداء (سواء الكلية أو لبند معين، بحسب الأحوال). وكلما ارتفع تعيين مستوى الخطأ المقبول، كلما كان حجم العينة أصغر. وبالمقابل، كلما انخفض تعيين مستوى الخطأ المقبول، كلما كان حجم العينة أكبر. وتجدر الملاحظة أن مستوى الخطأ المقبول يكون في كثير من الأحيان هو نفسه لأهمية الأداء.

- **إختبارات أنظمة الرقابة**

بالنسبة لإختبارات أنظمة الرقابة، فإن معدل الإنحراف المقبول من المرجح أن يكون صغير جدا، مما لا يسمح في كثير من الأحيان بأي إنحرافات أو لواحد فقط على الأغلب. وتوفر إختبارات أنظمة الرقابة أدلة حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل أم لا. وتبعا لذلك، فإنها ستُستخدم فقط حيث يكون تشغيل نظام الرقابة متوقع أن يكون موثوقاً.

١٧ .٢ استخدام أخذ العينات

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٦	عند تصميم عينة التدقيق، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الهدف من إجراء التدقيق وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة. (المرجع: الفقرة ٤أ-٩أ)
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٧	يحدد المدقق حجم عينة كافي لتقليل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى منخفض مقبول، المرجع: الفقرة ١٠أ-١١أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٨	يختار المدقق بنود من العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات العينات فرصة الإختيار. (المرجع: الفقرة ١٢أ-١٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٩	يؤدي المدقق إجراءات التدقيق، المناسبة لهذا الهدف، على كل بند من البنود المختارة.
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٠	إن لم ينطبق إجراء التدقيق على البند المختار، يؤدي المدقق الإجراء على بند بديل. (المرجع: الفقرة ١٤أ).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١١	إن لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق المصممة، أو إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، ينبغي أن يعالج المدقق ذلك البند على أنه إنحراف عن الرقابة المحددة في حالة إختبارات أنظمة الرقابة أو خطأ في حالة إختبارات التفاصيل. (المرجع: الفقرات ١٥أ-١٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة وسبب أي إنحرافات أو أخطاء يتم تحديدها وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق وعلى الجوانب الأخرى لعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٣	في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الإنحراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الإنحراف لا يمثل المجموعة. ويتأكد المدقق من ذلك عن طريق أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الخطأ أو الإنحراف لا يؤثر على باقي المجموعة.
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٤	فيما يتعلق بإختبارات التفاصيل، ينبغي على المدقق عرض الأخطاء التي تم إيجادها في العينة على المجموعة. (المرجع: الفقرة ١٨أ-٢٠أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٥	ينبغي على المدقق تقييم:- (أ) نتائج العينة؛ (المرجع: الفقرات ٢١أ-٢٢أ) (ب) ما إذا كان أخذ عينات التدقيق قد وفر أساساً معقولا للإستنتاجات حول المجموعة التي تم إختبارها. (المرجع: الفقرة ٢٣أ).

بناء أساس

كلما جرى النظر في طرق أخذ العينات الإحصائية أو غير الإحصائية، فإن المدقق سيتناول ويوثق الأمور التالية.

التوضيح ١٧.٢-١

العوامل الواجب النظر فيها	الملاحظات
الغرض من الإختبار؟	نقطة الانطلاق لتصميم الإختبار هي تحديد الغرض من الإختبار وأي التوكيدات سيتم تناولها.
المصدر الأساسي للأدلة؟	ما هو المصدر الأساسي لأدلة كل توكيد سيتم تناوله، وما هو المصدر الثانوي؟ وهذا التفريق سيساعد في ضمان أن جهود المدقق ستكون موجهة للمكان الصحيح.
الخبرة السابقة؟	ماذا كانت الخبرة (إن وجدت) في أداء إختبارات مماثلة في فترات سابقة؟ ينبغي النظر في فعالية الإختبار، ووجود والتصرف في الإنحرافات (الأخطاء)، إن وجدت، التي تم العثور عليها في عينات مختارة.
أي مجموعة؟	ينبغي التأكد من أن مجموعة البنود التي سيتم إختبارها مناسبة لتحقيق أهداف الإختبار، كون أخذ العينات لن يحدد أو يختبر البنود التي لم يتم تضمينها بالفعل في المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام عينة من أرصدة الذمم المدينة لإختبار وجود الذمم المدينة، ولكن مثل هذه المجموعة ستكون غير ملائمة لإختبار مدى اكتمال الذمم المدينة. كما ينبغي النظر في حجم المجموعة. ففي بعض الحالات، قد يكون الإستنتاج الإحصائي غير ممكن استخلاصه إذا كانت المجموعة المراد إختبارها صغيرة جدا لأخذ عينة منها.
أي وحدة عينات ستستخدم؟	ينبغي النظر في الغرض من الإختبار والتوكيد الذي يجري تناوله. وهذا القرار سيحدد العناصر التي سيتم إختيارها للإختبار. ومن الأمثلة على ذلك فواتير المبيعات وأوامر المبيعات وأرصدة حسابات العملاء.

العوامل الواجب النظر فيها	الملاحظات
إحصائي أو غير إحصائي؟	يمكن استخلاص الإستنتاجات الإحصائية من العينات الإحصائية، أما الإستنتاجات التي تستند على التقدير المهني فيمكن استخلاصها من العينات غير الإحصائية. وغالبا ما تستخدم العينات غير الإحصائية مع إجراءات تدقيق أخرى تتناول التوكيد ذاته.
تعريف الإنحراف	الإخفاق في التعرف على الإنحراف بشكل صحيح سيؤدي إلى إهدار الوقت من جانب الموظفين في استعراض إستثناءات بسيطة قد لا تشكل إنحرافا. وأيضا، ينبغي تحديد كيفية متابعة فريق التدقيق للأسباب والآثار المترتبة على الإنحرافات التي تم العثور عليها.
ما هي البنود ذات القيمة العالية لاستثنائها؟	إذا كان هناك معاملات أو أرصدة كبيرة في المجموعة يمكن تقييمها على حدة، فإن هذا قد يؤدي إلى عينات أصغر حجما من البنود المتبقية في المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تكون الأدلة التي تم الحصول عليها من إختبار المعاملات أو الأرصدة الكبيرة كافية لإلغاء الحاجة لأخذ العينات جميعها.
استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب	هل يمكن لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب توفير نتيجة أفضل أو كافية بشكل أكبر؟ وبالنسبة للعديد من الإختبارات، يمكن إختبار ١٠٠% من المجموعة بطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب (بدلا من أن تكون مجرد عينة فقط)، ويمكن إعداد تقارير مخصصة تحدد البنود غير العادية للمتابعة.
ما هي المستويات ممكنه؟	ينبغي النظر في ما إذا كان يمكن للمجموعة أن تكون على مستويات مختلفة من خلال تقسيمها إلى مجموعات فرعية منفصلة ذات خاصية محددة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت المجموعة تحتوي على عدد من المعاملات ذات القيمة العالية، يمكن تقسيم المجموعة (لإختبار التفاصيل) إلى مستويات بحسب قيمتها النقدية. وهذا ويسمح بتوجيه مزيد من الجهود نحو بنود ذات قيمة كبيرة، كون هذه البنود قد تحتوي على أكبر الأخطاء المحتملة من حيث المبالغة في البيانات. ويجوز أيضا تقسيم المجموعة إلى مستويات وفقا لخاصية معينة تشير إلى وجود مخاطر أكبر للأخطاء. وعند إختبار مدى كفاية البدل لحسابات مشكوك في تحصيلها (تقدير حسابات الذمم المدينة)، يمكن تقسيم أرصدة الذمم المدينة بحسب المدة (العمر). وحيث يتم إختبار المجموعات الفرعية بشكل منفصل، سيتم توقع الأخطاء لكل مستوى على حده. وبعد ذلك يمكن جمع الأخطاء المتوقعة لكل مستوى لغاية النظر في الأثر المحتمل للأخطاء على رصيد الحساب أو فئة المعاملات.
ما هي الدقة المطلوبة؟	غالبا ما تُستخدم أهمية الأداء كأساس للخطأ المقبول. وهذا يمثل أيضا دقة الإختبار الإحصائي. ويتم تعيين أهمية الأداء عند مبلغ يسمح بوجود محتمل لأخطاء لم يتم كشفها وغير هامة تشكل بمجموعها مبلغ هام.

العوامل الواجب النظر فيها	الملاحظات
ما مستوى الثقة المطلوب؟	الثقة هي مستوى المخاطرة المقبول (مخاطرة الاكتشاف) بأن الإختبار لن تنتج عنه نتائج دقيقة. فهل المطلوب مستوى عال من الثقة (مما يؤدي إلى عينة أكبر) أم مستوى ثقة منخفض (مما أدى إلى عينة أصغر)؟ سوف يستند مستوى الثقة المطلوب في إختبار معين على عوامل مثل:- • الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل المراجعة التحليلية والإجراءات الجوهرية الأخرى وإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ • أهمية توكيد البيانات المالية، أو **بند** مقارنة بالأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، يدل مستوى ٩٥% من الثقة إلى أنه إذا تم أداء إختبار معين ١٠٠ مرة (إختيار معاملات تمثيلية عشوائيا)، فإن النتائج ستكون دقيقة (ضمن هامش من الأخطاء) ٩٥ مرة من أصل ١٠٠ إختبار. وتكون هناك مخاطرة بأن ٥ إختبارات من أصل ١٠٠ سوف تسفر عن نتائج غير دقيقة.

وعند التخطيط لأخذ العينات الإحصائية، فأن معدل الخطأ أو الإنحراف المقبول سيتم تناوله أيضاً.

التوضيح ١٧ .٢-٢

العوامل الواجب النظر فيها	الملاحظات
ما هو معدل الخطأ أو الإنحراف المقبول؟	يُستخدم **معدل الخطأ المقبول** في إختبارات أخذ العينات للتفاصيل للتصدي لمخاطرة أن مجموع الأخطاء الفردية غير الهامة قد يؤدي إلى بيانات مالية تشوبها أخطاء جوهرية، ولتوفير هامش لأخطاء يحتمل عدم كشفها. ومعدل الخطأ المقبول هو تطبيق أهمية الأداء على إجراء أخذ عينات خاصة. وقد يكون معدل الخطأ المقبول نفس مبلغ أهمية الأداء أو أقل منه.
	يُستخدم **معدل الإنحراف المقبول** لإختبارات أنظمة الرقابة التي يعين فيها المدقق معدل إنحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة للحصول على مستوى مناسب من التأكيد. ويسعى المدقق للحصول على مستوى مناسب من التأكيد بأن معدل الإنحراف الذي تم تعيينه لن يتجاوزه معدل الإنحراف الفعلي في المجموعة.

١٧ .٣ مدى الإجراءات الجوهرية (باستخدام أخذ العينات الإحصائية)

كلما زادت مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية، زاد مدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة. ويمكن تخفيض مدى الإجراءات الجوهرية عن طريق إختبار الفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية. ومع ذلك، إذا كانت النتائج غير مرضية، قد تكون هناك حاجة إلى زيادة الإجراءات الجوهرية بشكل فعلي.

تحديد أحجام العينة- أخذ العينات للوحدات النقدية

يعتبر أخذ العينات للوحدات النقدية هو الطريقة الأكثر شيوعا لأخذ العينات لإختبارات التفاصيل. وبموجب هذه الطريقة، فإن احتمال إختيار بند (رصيد الذمم المدينة على سبيل المثال) للإختبار يتناسب مباشرة مع القيمة النقدية لهذا البند. وبالتالي، فإن رصيد الذمم المدينة البالغ ٦٠٠٠ يورو يملك احتمالية أعلى بثلاث مرات للإختيار مقارنة برصيد الذمم المدينة البالغ ٢٠٠٠ يورو. وبموجب هذه الطريقة، فإنه لن يكون من المناسب إختيار وحدات مادية مثل كل ٥٠ فاتورة أو معاملة.

وعلى الرغم من أن أخذ العينات للوحدات النقدية قد يكون الشكل الأكثر شيوعا لأخذ العينات الذي يستخدمه المدققين، فإن هناك عدد من طرق أخذ العينات الأخرى التي يمكن أن تكون أكثر ملائمة في بعض الظروف. ولم نتطرق في هذا الدليل إلى مناقشة طرق أخذ العينات الأخرى.

إختيار عوامل الثقة

عند تصميم إختبار جوهري، قد يجد المدقق أنه من المفيد استخدام ثلاثة مستويات لخفض المخاطر مقسمة إلى عال ومعتدل ومنخفض. ويمكن أن يستند الفرق بين المستويات إلى عامل الثقة المستخدم في إختيار العينة. وكلما ارتفع عامل الثقة، ارتفع حجم العينة ومستوى المخاطرة الذي يتم الحصول عليه. ويتجلى هذا في التوضيح التالي الذي يقدم مستويات الثقة النموذجية لتحقيق خفض مخاطر عال ومعتدل ومنخفض.

التوضيح ١٧.٣-١

خفض المخاطر المطلوب	مستوى الثقة	عامل الثقة
عال	%٩٥	٣,٠
معتدل	%٨٠ - %٩٠	١,٦- ٢,٣
منخفض	%٦٥ - %٧٥	١,١ - ١,٤

وقد تنطوي مجموعة إجراءات التدقيق الفعالة المصممة للاستجابة للمخاطر المّقيمة والتوكيدات المحددة على مزيج من إختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية.

ويبين الجدول التالي قائمة جزئية بعوامل الثقة لمستويات الثقة المختلفة. وعلى سبيل المثال، إذا كان مستوى الثقة المطلوب هو ٩٠%، فإن عامل الثقة الذي سيُستخدم هو ٢,٣.

التوضيح ١٧.٣-٢

مستوى الثقة	عامل الثقة
%٥٠	٠,٧
%٥٥	٠,٨
%٦٠	٠,٩
%٦٥	١,١
%٧٠	١,٢
%٧٥	١,٤
%٨٠	١,٦
%٨٥	١,٩
%٩٠	٢,٣
%٩٥	٣,٠
%٩٨	٣,٧
%٩٩	٤,٦

إختيار العينة

التوضيح ١٧.٣-٣

الوحدة النقدية	الوصف
عملية إختيار العينة	إزالة البنود عالية القيمة أو الرئيسية من المجموعة.
	حساب فاصل أخذ العينات.
	تحديد نقطة انطلاق عشوائية لإختيار البند الأول. ويمكن أن تتراوح نقطة الانطلاق العشوائية هذه بين يورو واحد والحد الفاصل لأخذ العينات. ويتم كل إختيار لاحق على أساس قيمة الإختيار السابق زائد حد فاصل واحد لأخذ العينات.

ملاحظة: ينبغي التأكد من أن عملية إختيار العينة، بما في ذلك أساس تحديد نقطة الانطلاق العشوائية (من مولد رقم عشوائي أو باستخدام التقدير المهني)قد تم توثيقها بشكل مناسب.

الخطوة ١- حساب الحد الفاصل لأخذ العينات

تكون الصيغة على النحو التالي:-

الحد الفاصل لأخذ العينات = أهمية الأداء (الخطأ المقبول) ÷ عامل الثقة

وإذا كان الحد الفاصل لأخذ العينات هو ١٧,٣٩١ يورو، فإن الحساب الأول المراد تحديده يمكن أن يتم إختياره عشوائيا كالحساب الذي يتضمن ١٠,٠٠٠ يورو. أما الحساب الثاني الذي سيتم إختيار فسيكون الحساب الذي يحتوي على المبلغ التراكمي ٢٧,٣٩١ يورو (نقطة الانطلاق + الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٠,٠٠٠ يورو + ١٧,٣٩١ يورو). وبهذا فإن الحساب الثالث الذي سيتم إختياره سيكون الحساب الذي يتضمن المبلغ التراكمي ٤٤,٧٨٢ يورو (٢٧,٣٩١ يورو + ١٧,٣٩١ يورو). وتستمر هذه العملية بهذا الشكل حتى نهاية المجموعة.

الخطوة ٢- حساب حجم العينة

عادة ما يتم تحديد حجم العينة لأخذ عينات الوحدات النقدية من البنود التمثيلية من خلال الصيغة التالية:-

حجم العينة= المجموعة المراد إختبارها ÷ الحد الفاصل لأخذ العينات

وينبغي للمجموعة المراد إختبارها استبعاد أي بنود محددة تم إزالتها لأغراض التقييم المنفصل.

الخطوة ٣- إختيار العينة

إزالة أي بنود عالية القيمة ورئيسية من المجموعة (للنظر فيها بشكل منفصل)، وحساب الحد الفاصل لأخذ العينات (راجع الخطوة ١ أعلاه). وبعد ذلك تحديد نقطة انطلاق عشوائية لإختيار البند الأول. ويمكن أن تتراوح نقطة الانطلاق العشوائية هذه بين يورو واحد والحد الفاصل لأخذ العينات. ويتم كل إختيار لاحق على أساس قيمة الإختيار السابق زائد حد فاصل واحد لأخذ العينات

وتوضح الأمثلة الثلاثة التالية هذه العملية.

مثال ١ - أخذ عينات أرصدة حسابات الذمم المدينة

التوضيح ١٧.٣-٤

السؤال	الجواب
الغرض من الإختبار	للتأكد من وجود حسابات الذمم المدينة عن طريق إختيار عينة من أرصدة الذمم المدينة و إرسال خطابات مصادقة.
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	الوجود= مخاطرة عالية
المجموعة المراد إختبارها	أرصدة حسابات الذمم المدينة في نهاية الفترة
القيمة النقدية للمجموعة	١٧٧,٢٠٣ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	٣٨,٣٤٠ يورو
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار أنظمة الرقابة	لا يوجد
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	لا يوجد مصادر أخرى لخفض المخاطر، لذا سيتم استخدام ٩٥% أو ٣,٠
أهمية الأداء	١٥,٠٠٠ يورو
الإنحراف المتوقع في العينة	لا يوجد

الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٥,٠٠٠ يورو/ ٣,٠ = ٥,٠٠٠ يورو
حجم العينة = (١٧٧,٢٠٣ يورو – ٣٨,٣٤٠ يورو) / ٥,٠٠٠ يورو = ٢٨

في هذا المثال كان الحد الفاصل لأخذ العينات هو ٥,٠٠٠ يورو. ولذلك، إذا كان البند الأول الذي تم إختياره عشوائيا هو ٤٣٦ يورو، فإن البند التالي سيكون في المعاملة أو الرصيد الذي تضمن مبلغ تراكمي هو ٥,٤٣٦ يورو. أما البند الثالث فسيكون البند في المعاملة أو الرصيد الذي تضمن مبلغ تراكمي هو ١٠,٤٣٦ يورو. وهكذا دواليك حتى يتم إختيار البنود الـــ ٢٨.

ملاحظة: من المرجح أن يتم إختيار البنود عالية القيمة للإختبار (أنظر المجموعة الجزئية لأرصدة حسابات الذمم المدينة أدناه).

التوضيح ١٧.٣-٥

	رصيد حسابات الذمم المدينة	المجموع التراكمي	الحد الفاصل لأخذ العينات	مشمول في العينة؟
العميل أ	٤,٧٥٠	٤,٧٥٠	٤٣٦	نعم
العميل ب	٣,٥٠٠	٨,٢٥٠	٥,٤٣٦	نعم
العميل ج	١,٨٠٠	١٠,٠٥٠	١٠,٤٣٦	لا
العميل د	٢,٧٠٠	١٢,٧٥٠	١٠,٤٣٦	نعم
العميل هـ	٩٥٠	١٣,٧٠٠	١٥,٤٣٦	لا
العميل و	٢,٥٨٠	١٦,٢٨٠	١٥,٤٣٦	نعم

مثال ٢ - أخذ عينات أرصدة حسابات الذمم المدينة

التوضيح ١٧.٣-٦

السؤال	الجواب
الغرض من الإختبار	للتأكد من وجود حسابات الذمم المدينة عن طريق إختيار عينة من أرصدة الذمم المدينة و إرسال خطابات مصادقة
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	الوجود= مخاطرة عالية
المجموعة المراد إختبارها	أرصدة حسابات الذمم المدينة في نهاية الفترة
القيمة النقدية للمجموعة	١٧٧,٢٠٣ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	٣٨,٣٤٠ يورو
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار أنظمة الرقابة	تم إنشاء مستوى منخفض من مخاطر الرقابة على أنظمة الرقابة ذات العلاقة.
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	في ضوء مصادر الأدلة الأخرى سيتم استخدام عامل ثقة محدد عند ٧٠% (١,٢)
أهمية الأداء	١٥,٠٠٠ يورو
الإنحراف المتوقع في العينة	لا يوجد

الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٥,٠٠٠ يورو/ ١,٢ = ١٢,٥٠٠ يورو

حجم العينة = (١٧٧,٢٠٣ يورو – ٣٨,٣٤٠ يورو) / ١٢,٥٠٠ يورو = ١٢

مثال ٣- أخذ عينات فواتير الشراء

التوضيح ١٧.٣-٧

السؤال	الجواب
الغرض من الإختبار	للتأكد من وجود ودقة المشتريات عن طريق إختيار عينة من فواتير الشراء
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	الوجود= مخاطرة منخفضة الدقة= مخاطرة منخفضة
المجموعة المراد إختبارها	فواتير الشراء للفترة
القيمة النقدية للمجموعة	٨٧٩,٩٣٣ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	٤٦,٨٧٦ يورو
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار أنظمة الرقابة	لا يوجد
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	إجراءات تحليلية جوهرية ذات تأثير معتدل

السؤال	الجواب
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	في ضوء مصادر الأدلة الأخرى سيتم استخدام عامل ثقة محدد عند ٨٠% (١,٦)
أهمية الأداء	١٥,٠٠٠ يورو
الإنحراف المتوقع في العينة	لا يوجد

الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٥,٠٠٠ يورو/ ١,٦ = ٩,٣٧٥ يورو

حجم العينة = (٨٧٩,٩٣٣ – ٤٦,٨٧٦ يورو)/ ٩,٣٧٦ يورو = ٨٩

كما هو مبين أعلاه، يمكن أن تصبح أحجام العينات للإختبارات الجوهرية كبيرة جدا عند النظر في فئات المعاملات. وغالبا ما يكون أكثر فعالية إختبار أنظمة الرقابة الداخلية (التي يكون حجم العينة فيها أصغر) أو أداء أنواع أخرى من إجراءات التدقيق للحصول على الأدلة المطلوبة.

توقع الأخطاء

يبين التوضيح التالي هذه العملية.

التوضيح ١٧.٣-٨

خطوات توقع مدى الأخطاء	
١	حساب النسبة المئوية من الأخطاء في كل بند. وإذا وجد أن المبلغ هو ٥٠ يورو وليس ٦٠ يورو كما ينبغي أن يكون، فإن الخطأ سيكون ١٠ يورو أو ١٧% من المجموع.
٢	إضافة نسب الأخطاء، وصافي البيانات المبالغ بها وتلك الأقل من الواقع.
٣	حساب متوسط نسبة الأخطاء لكل بند مشمول في العينة عن طريق تقسيم مجموع نسب الأخطاء على عدد جميع البنود المشمولة في العينة (مع وبدون أخطاء).
٤	ضرب متوسط نسبة الأخطاء بالقيمة النقدية الإجمالية للمجموعة التمثيلية (ما عدا البنود عالية القيمة والرئيسية). وهذا سينتج عنه الأخطاء المتوقعة في العينة. ومن الواضح أن هذا لا يشمل أي أخطاء وُجِدت في البنود عالية القيمة والرئيسية التي تم إزالتها سابقا من العينة.

وعلى سبيل المثال، فإن العينة المكونة من ٥٠ بندا والتي تم إختيارها من مجموعة تضم ٢٥٠,٠٠٠، شملت الأخطاء الثلاثة الواردة أدناه:-

التوضيح ١٧.٣-٩

القيمة الصحيحة	القيمة المدققة	الخطأ	نسبة الخطأ%
٥٠٠ يورو	٤٠٠ يورو	١٠٠ يورو	%٢٠,٠٠
٣٥٠	٢٠٠	١٥٠	%٤٢,٨٦
٦٠٠	٧٥٠	(١٥٠)	(%٢٥,٠٠)
النسبة المئوية الإجمالية للخطأ (مجموع النسب المئوية للأخطاء)			%٣٧,٨٦
متوسط النسبة المئوية للخطأ: (%٣٧,٨٦ ÷ ٥٠ (حجم العينة) =			%٠,٧٥٧٢
الخطأ المتوقع= %٠,٧٥٧٢ × ٢٥٠,٠٠٠ يورو (المجموعة) =			**١,٨٩٣ يورو**

يسمى أحيانا الخطأ المقدر في البيانات "بالخطأ الأكثر أرجحية".

نقطة للتأمل

الحالات الشاذة

قد يكون هناك إغراء لاعتبار بعض الأخطاء/ الإنحرافات (التي اكتشفت في عينة ما) حالة شاذة (غير ممثله للمجموعة) واستبعادها عند توقع الأخطاء في المجموعة. ومع ذلك، فإن الحاجة تستدعي عمل تدقيق إضافي، بغض النظر عما إذا كانت الخطأ/ الإنحراف تمثيلي أو غير تمثيلي للمجموعة:-

- إذا كان الإنحراف تمثيلي للمجموعة، يجب على المدقق التحقيق في طبيعته وأسبابه، وأن يقوم بتقييم أثره المحتمل على الغرض من إجراء التدقيق وعلى مجالات التدقيق الأخرى.
- إذا كان الإنحراف يعتبر حالة شاذة، يجب على المدقق الحصول على درجة عالية من اليقين بأن هذا الخطأ أو الإنحراف ليس تمثيلي للمجموعة. وهذا يتطلب أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تشير إلى أن الخطأ أو الإنحراف لا يؤثر على بقية المجموعة.

ولاحظ أن معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٣ ينص على أن الحالات الشاذة لا تظهر سوى في حالات نادرة للغاية.

٤.١٧ مدى الإجراءات التحليلية الجوهرية

تكون الإجراءات التحليلية الجوهرية إما الإختبار الرئيسي لرصيد الحساب، أو يتم استخدامها بالاشتراك مع إختبارات تفاصيل أخرى تم خفض مداها بشكل مناسب.

ويحدد المجلد١، الفصل ١٠ المستويين الاثنين لخفض المخاطر الذي يمكن تحقيقه من أداء الإجراءات التحليلية الجوهرية. وهذا الخفض للمخاطر عالي الفعالية (أي الإختبار الأساسي) ومعتدل الفعالية.

وقد تساعد الإجراءات التحليلية البسيطة (مثل مقارنة نتائج السنة السابقة بالحالية) في تحديد المسألة التي تحتاج لمتابعة، ولكنها توفر القليل من أدلة التدقيق الإضافية. وهذا النوع من الإجراء التحليلي يمكن استخدامه في فهم المنشأة وأداء إجراءات تقييم المخاطر ومراجعة البيانات المالية النهائية.

وعند تصميم الإجراءات التحليلية الموضوعية، ينبغي على المدقق:-

- تحديد مبلغ الاختلاف عن التوقعات الذي يمكن قبوله دون إجراء تحقيق إضافي. وينبغي أن يتأثر هذا في المقام الأول بالأهمية النسبية والاتساق مع مستوى خفض المخاطر المطلوب؛
- النظر في إمكانية أن يتراكم مجموع الأخطاء في رصيد الحساب أو فئة المعاملات أو الإفصاح ليشكل مبلغ غير مقبول؛ و
- زيادة مستوى خفض المخاطر المطلوب مع زيادة مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية.

التوضيح ١٧ .٤–١

مثال على إجراء تحليلي جوهري

<table>
<tr><th>السؤال</th><th colspan="2">الجواب</th></tr>
<tr><td>وصف الإجراء الذي سيتم أداؤه والنتيجة المتوقعة</td><td colspan="2">ضرب رسوم الإيجار لكل وحدة بعدد وحدات الإيجار للتنبؤ بالإيرادات المتأتية من الشقق، ثم بعد ذلك مقارنة النتيجة مع الإيرادات المسجلة في السجلات المحاسبية للمنشأة.</td></tr>
<tr><td>ما هي قيمة المبلغ أو النسبة المسجلين؟</td><td colspan="2">٢٧٨,٠٠٠ يورو</td></tr>
<tr><td>ما هي التوكيدات التي سيتم تناولها؟</td><td colspan="2">الاكتمال والوجود والدقة</td></tr>
<tr><td>ما هي أهمية الأداء التي سيتم استخدامها؟</td><td colspan="2">١٠,٠٠٠ يورو</td></tr>
<tr><td>ما هو مبلغ الاختلاف (بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة) الذي يكون مقبولاً؟</td><td colspan="2">١٪</td></tr>
<tr><td>مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المتبقية بعد أداء الإجراءات (أي معتدلة أو منخفضة).</td><td colspan="2">منخفضة</td></tr>
<tr><td>وصف تفاصيل كل عنصر من عناصر البيانات المستخدمة في حساب النتيجة المتوقعة (أي مالية وغير مالية).</td><td>وصف الإجراءات المتبعة لتقييم مدى موثوقية كل عنصر من عناصر البيانات المستخدمة (النظر في المصدر وقابلية المقارنة والطبيعة والعلاقة وأنظمة الرقابة على الإعداد).</td><td>ورقة العمل المرجعية</td></tr>
<tr><td>١. وحدات الإيجار</td><td colspan="2">قمنا بمراجعة مخططات الطوابق وتفقد المبنى للتغييرات الكبيرة.</td></tr>
<tr><td>٢. الإيجار لكل وحدة</td><td colspan="2">قمنا بمراجعة عينة من عقود الإيجار لتحديد الإيجار المستحق.</td></tr>
<tr><td>.٣</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>.٤</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="3">تقديم تفاصيل عن العملية الحسابية والنتيجة المتوقعة ونتائج مقارنة المبلغ أو النسبة المسجلين:
عدد وحدات الإيجار= ٢٦   الإيجار لكل وحدة= ١٢,٠٠٠ يورو سنويا
الحساب= ٢٦ X ١٢,٠٠٠ =٣١٢,٠٠٠ يورو. الفارق مع المبلغ المسجل هو ٣٤,٠٠٠ يورو.</td></tr>
<tr><td colspan="3">حيث يتجاوز الفرق (بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة) القيمة المقبولة، ينبغي إيضاح أي تحقيق تم أداؤه والنتائج (أي الإستعلام من الإدارة والحصول على أدلة إضافية وأداء إجراءات تدقيق إضافية).

وقد قمنا بالإستعلام عن الفرق والتحقق من أن وحدتين بالمتوسط كانتا شاغرتين (ليس نفسهما كل مرة) في كل شهر خلال السنة، في حين كانت وحدة تُستخدم لأغراض الإجتماع ومكان لسكن الزوار في المناسبات. وهذا يمثل اختلاف يقدر بـــ ٣٦,٠٠٠ يورو مما يترك ٢٠٠٠ يورو دون تفسير. وهذا أقل من المستوى المقبول المذكور أعلاه.</td></tr>
<tr><td colspan="3">الإستنتاج:
تم استكمال الإختبار بنجاح.</td></tr>
</table>

نقطة للتأمل

إن استخدام البيانات "غير المالية" في إجراء تحليلي جوهري يمكن أن يعزز غالباً النتيجة. ويمكن أن تشمل البيانات غير المالية معلومات مثل إحصاء الرؤوس أو الأقدام المربعة لمتجر بيع بالتجزئة أو عدد المنتجات الخاصة التي يتم شحنها.

وعند أداء الإجراءات التحليلية، لا بد من وضع توقعات (العلاقة مع الأرصدة ذات العلاقة والتغيرات من الفترة السابقة..الخ)، ثم بعد ذلك مقارنة تلك التوقعات بمعلومات البيانات المالية. وينبغي تجنب النهج المعاكس المتمثلة بالبدء من المعلومات المالية ثم محاولة شرح الفروق باستخدام المعرفة حول العميل وبيئته. وتكون الإجراءات التحليلية أقوى بكثير عندما يتم إنشاؤها بتوقعات مبنية على فهم المنشأة وبيئتها. ومع ذلك، فإن موثوقية أي "بيانات غير مالية" مستخدمة يجب تحديدها قبل استخدام تلك البيانات في إجراء التحليل الجوهري.

١٧ .٥ إختبارات أنظمة الرقابة- الفعالية التشغيلية

تتكون إجراءات التدقيق المستخدمة لإختبار أنظمة الرقابة من نوع واحد أو أكثر من الأنواع الأربعة المبينة أدناه.

التوضيح ١٧ .٥-١

إختبارات الرقابة الداخلية على الفعالية التشغيلية	
أنواع الإجراءات	الإستعلام من الموظفين المناسبين. (ومع ذلك ينبغي التذكر بأن الإستعلام لوحده غير كاف لإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة)
	التفتيش على الوثائق ذات العلاقة.
	مراقبة عمليات المنشأة.
	إعادة أداء تطبيق الرقابة.

أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤	يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على الفهم، يجب أن يُقيم المدقق فيما إذا:- (أ) قامت الإدارة، مع نظرة عميقة من أولئك المكلفين بالحوكمة، بإحداث والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و (ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرات ٦٩أ-٧٨أ).

يميل إختبار أنظمة الرقابة السائدة التي توجد عند مستوى المنشأة إلى أن يكون أكثر ذاتية (مثل إختبار الإلتزام بالكفاءة أو فهم سياسات المنشأة حول السلوكيات المقبولة) بدلا من إختبار أنظمة الرقابة الخاصة على المعاملات. ومع ذلك فإن أنظمة الرقابة هذه توفر مجتمعة الأساس المناسب لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى.

ويبين التوضيح أدناه بعض الطرق الممكنة لإختبار أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة).

التوضيح ١٧ .٥-٢

بيئة الرقابة	إختبارات أنظمة الرقابة المحتملة
البلاغات وتشجيع النزاهة والقيم الأخلاقية	• قراءة البيان على الموقع الإلكتروني للمنشأة وأي قواعد للسلوك أو ما يماثلها. • مراجعة البلاغات للموظفين. • إجراء مقابلات مع عينة من الموظفين.
الإلتزام بالكفاءة	• مراجعة سياسات التوظيف والطرد. • مراجعة الوصف الوظيفي والوثائق الموجودة في ملفات موظفين مختارين.
مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة	• مراجعة أي تقييم ذاتي تم إجراؤه. • مراجعة مؤهلات أعضاء مجلس الإدارة ومحاضر الإجتماعات. • حضور إجتماع بصفة مراقب.
فلسفة الإدارة ونمط التشغيل	• مراجعة أي وثائق متاحة ذات علاقة. • إجراء مقابلات مع عينة من الموظفين.
الهيكل التنظيمي	• مراجعة الهيكل التنظيمي في ضوء أفضل الممارسات المتعلقة بطبيعة المنشأة.
تعيين السلطات والمسؤولية	• مراجعة أية وثائق مثل الوصف الوظيفي.
سياسات وممارسات الموارد البشرية	• مراجعة السياسات والممارسات والامتثال. • مراجعة ملفات الموظفين لتقييمات الموظفين والبرامج التدريبية التي تم حضورها..الخ.

ويمكن تصميم أنواع مشابهة من أنظمة الرقابة للتصدي لأنظمة الرقابة السائدة الأخرى (مستوى المنشأة) مثل:

- تقييم المخاطر؛
- نظم المعلومات؛
- الملاحظة؛
- عملية الإقفال لنهاية الفترة؛ و
- أنظمة الرقابة على الاحتيال.

ويمكن لنتائج أداء إختبارات أنظمة الرقابة السائدة أن تكون أكثر صعوبة في التوثيق من أنظمة الرقابة عند مستوى العملية التجارية (مثل التحقق لمعرفة ما إذا تم التصريح بالدفع، والذي يمكن توثيقه من خلال الرد بنعم/ لا). ونتيجة لذلك، فإن تقييم أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة وتكنولوجيا المعلومات العامة) يتم توثيقه في كثير من الأحيان مع المذكرات في الملفات جنبا إلى جنب مع الأدلة الداعمة.

وعلى سبيل المثال، لإختبار ما إذا كانت الإدارة تبلغ جميع الموظفين بشأن الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية وتطبق سياساتها، يمكن إختيار عينة من الموظفين لإجراء مقابلات معهم. ويمكن سؤال الموظفين عن البلاغات التي استلموها من الإدارة، وعن السياسات والإجراءات ذات العلاقة الموجودة،

وما القيم التي يرونها ظاهرة من جانب الإدارة على أساس يومي، وما إذا كانت الإدارة السياسات مطبقة في الواقع. وإذا كانت الاستجابة المشتركة بين الموظفين هي أن الإدارة قامت بالفعل بإبلاغ ضرورة النزاهة والقيم الأخلاقية، وأن هناك حالات تم فيها تطبيق السياسات، فإن الإختبار سيكون عندئذ ناجح. وبعد ذلك يتم تسجيل تفاصيل كل مقابلة مع الموظفين والوثائق الداعمة (مثل السياسات والاتصالات وإجراءات التطبيق في المنشأة) في مذكرة تحفظ في الملف مع الإستنتاجات التي تم التوصل اليها.

نقطة للتأمل

التوقيت

يفضل إختبار أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة) في وقت مبكر من عملية التدقيق. ويمكن أن تؤثر نتائج الإختبار لأنظمة الرقابة هذه على طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها. وعلى سبيل المثال، إذا وٌجِد أن موقف الإدارة تجاه الرقابة ليس جيدا كما هو متوقع، ستكون هناك حاجة إلى إجراءات إضافية تتعلق بأرصدة الحسابات و فئات المعاملات.

التخطيط

ينبغي قضاء وقت معين في تحديد أنسب وسيلة لإختبار أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة). كما ينبغي النظر في استخدام المزيج المناسب من الإستعلام والمراقبة وإعادة الأداء وإختبارات التفتيش.

طرح أسئلة مفتوحة

تجنب طرح أسئلة تكون إجابتها نعم/ لا. وبدلا من ذلك، يجب طرح الأسئلة التي قد تثير معلومات غير معروفة سلفاً. وعلى سبيل المثال، يمكن السؤال "هل سبق وتم الطلب منك التحول عن سياسة محاسبية مطبقة أو فعل شيء ما جعلك تشعر بعدم الارتياح؟". وينبغي التذكر أيضا الاستماع بعناية إلى استجابة الشخص ومراقبة لغة جسده بحثا عن علامات قلق أو ضيق في إعطاء الأجوبة.

متابعة المسائل المعلقة

في حال رفضت الإدارة أو موظف ما تزويد المعلومات المطلوبة، أو تم الحصول على معلومات غير متوقعة، ينبغي التأكد من متابعة المسألة، وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر على استراتيجية التدقيق الشاملة والإجراءات المخطط لها.

ملاحظة أنظمة الرقابة في المنشآت الأكبر حجماً

قامت بعض المنشآت الأكبر حجما بوضع أنظمة رقابة للملاحظة عند مستوى المنشأة من شأنها توفير الأدلة على التشغيل المستمر لأنظمة الرقابة عند مستوى المنشأة. وحيث يحدث هذا، ينبغي النظر في ما إذا كان يمكن الإعتماد على هذه الأنظمة للحد من المدى الكلي للإختبارات الأخرى المطلوبة.

وعلى الرغم من أن أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة) وأنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة) سيتم إختبارها من خلال ممارسة التقدير المهني وتطبيقها بشكل موضوعي على الظروف، هناك بعض الحالات التي يكون فيها استخدام عينة تمثيلية قابل للتطبيق. ومثال على ذلك قد يكون توافر الأدلة على أن التقارير المالية الشهرية جرى مراجعتها وتم اتخاذ الإجراءات المناسبة.

أنظمة الرقابة على المعاملات- أخذ العينات للصفات

توفر إختبارات أنظمة الرقابة أدلة على أن نظام رقابة يعمل بصورة فعالة طوال فترة الإعتماد، والتي ستكون فترة محددة لسنة على سبيل المثال.

ولأن أنظمة الرقابة على المعاملات إما أن تعمل بشكل فعال أو لا، فإن الأمر لا يستحق إختبار التشغيل لأنظمة الرقابة التي يمكن أن يثبت في نهاية المطاف عدم موثوقية الإعتماد عليها. وأنظمة الرقابة غير الموثوقة هي تلك التي يحتمل

وجود إنحرافات فيها. وتكون أحجام العينات لإختبارات أنظمة الرقابة صغيرة غالبا لأنها تستند إلى عدم وجود أي إستثناءات. وبخلاف ذلك، فإن حجم العينة المطلوب سيكون أكبر من ذلك بكثير.

وترد أدناه بعض العوامل التي يجب أخذها بالاعتبار عند تقييم موثوقية أنظمة الرقابة.

التوضيح ١٧ .٥-٣

إختبار تصميم أنظمة الرقابة	
العوامل الواجب النظر فيها	هل من الممكن للإجراءات المتبعة أن يكون قد تم التحايل عليها من جانب الإدارة (أي تجاوز الإدارة)؟
	هل هناك عنصر يدوي هام دليل يشارك في الرقابة التي يمكن أن تكون عرضة للخطأ؟
	هل هناك بيئة رقابة ضعيفة؟
	هل أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات العامة ضعيفة؟
	هل الملاحظة المستمرة للرقابة الداخلية ضعيفة؟
	هل حدثت تغييرات للموظفين خلال الفترة بشكل أثر بصورة جوهرية على تطبيق الرقابة؟
	هل يجعل العدد الصغير من الموظفين المشاركين في تشغيل الرقابة من الفصل بين الواجبات أمر غير عملي؟
	هل استدعت الظروف المتغيرة الحاجة لتغييرات في تشغيل الرقابة؟

الإعتماد على أنظمة الرقابة غير المباشرة

ينبغي النظر في الحاجة إلى الحصول على أدلة تدقيق تدعم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الهامة غير المباشرة. وأنظمة الرقابة هذه هي الأنظمة التي تقوم عليها أنظمة الرقابة الأخرى، مثل المعلومات غير المالية الناتجة من عملية منفصلة ومعالجة الإستثناءات والمراجعات الدورية للتقارير من جانب المديرين. وحيث تكون أنظمة الرقابة غير المباشرة هامة، ستكون هناك حاجة لأدلة على فعالية التشغيل لهذه الأنظمة. وإذا كانت إحدى العوامل المذكورة أعلاه هامة، قد يكون أكثر فعالية تنفيذ الإجراءات الجوهرية.

وعند تصميم إختبارات أنظمة الرقابة، يجب أن يركز المدقق على الأدلة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالتوكيدات ذات العلاقة التي سيتم تناولها (النقاط التي يمكن أن تحدث فيها الأخطاء في البيانات المالية)، خلافا لطبيعة نظام الرقابة نفسه. وأنظمة الرقابة مصممة للتخفيف من المخاطر والتأكد، على سبيل المثال، من اكتمال المبيعات.

وهناك أيضا عدد من المزايا العملية في تصميم إختبارات أنظمة الرقابة التي تركز في المقام الأول على التوكيد الذي سيتم التصدي لها، منها على سبيل المثال:-

- يمكن ربط أنظمة الرقابة التي سيتم إختبارها مباشرة بمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية؛
- لأن هدف الإختبار لا يعتمد على أنظمة رقابة محددة، يمكن إختبار أنظمة الرقابة الأخرى التي تتصدى لنفس المخاطر (أو أهداف الرقابة). وهذا يتيح استخدام عدم قابلية التنبؤ أو الاختلافات في الإختبار؛
- تجعل من الأسهل تقييم وإختبار أنظمة الرقابة الجديدة التي أدخلتها المنشأة وتتصدى لنفس التوكيدات.

غالبا ما يتم تصميم إختبارات أنظمة الرقابة لتوفير إما مستوى منخفض أو معتدل لمخاطر الرقابة (مستوى عال أو معتدل لخفض المخاطر (الثقة)) بأن نظام الرقابة الذي يجري إختباره يعمل على نحو فعال.

وعند تصميم إختبارات أنظمة الرقابة، قد يجد المدقق بأنه من المفيد النظر في المستويين الاثنين للثقة المراد الحصول عليها من إختبارات أنظمة الرقابة:

- مستوى ثقة عال (مستوى منخفض من المخاطر المتبقية). وهذا ينطبق حيث تكون الأدلة الأساسية متأتية من إختبارات الرقابة؛ و
- مستوى ثقة معتدل (مستوى معتدل من المخاطر المتبقية). وهذا ينطبق حيث يتم الجمع بين إختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية الأخرى للتصدي لتوكيد معين.

وغالبا ما يستخدم أخذ العينات للصفات في إختبار أنظمة الرقابة. ويستخدم هذا الأسلوب أصغر حجم لعينة قادرة على توفير فرصة محددة للكشف عن معدل إنحراف يتجاوز معدل الإنحراف المقبول.

التوضيح ١٧.٥-٤

	الفوائد
أخذ العينات للصفات/ أخذ العينات بغرض الاكتشاف	مثالي لإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية التي تم تقييمها بالفعل بأنها ذات موثوقية عالية خلال عملية التقييم لتصميم وتنفيذ نظام الرقابة.
	إذا كان مستوى الإنحراف متوقعاً في أداء نظام الرقابة، يوصى بأخذ الأساليب البديلة لجمع أدلة التدقيق بالاعتبار.
	إذا لم يتم العثور على أي إنحرافات في عينة إختبار أنظمة الرقابة، يمكن للمدقق تأكيد أن أنظمة الرقابة تعمل على نحو فعال. وإذا تم العثور على إنحراف، فإنه يكون أكثر فعالية عادة وقف الإجراء وأداء إجراءات التدقيق الجوهرية البديلة عوضا عن ذلك. ومجرد وجود إنحراف واحد فقط من المرجح أن يتسبب في تعديل المستوى المقدر لمخاطرة الرقابة. وتتطلب المواصلة مع إختبار ما بعد العثور على الإنحراف توسيع كبير لحجم العينة، وعلى الأرجح لن يتم العثور على مزيد من الإنحرافات.

تحديد حجم العينة

يتم تحديد حجم العينة على النحو المبين أدناه.

حجم العينة = عامل الثقة ÷ معدل الإنحراف المقبول

ولإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة مع حد أدنى من الإعتماد على أداء أعمال أخرى، يتم في العادة استخدام ٩٠% كمستوى ثقة (عامل الثقة ذو العلاقة = ٢,٣) (انظر التوضيح ١٧,٣-٢ لجدول عامل الثقة). ويمكن أن يكون الحد الأقصى لمعدل الإنحراف المقبول هو ١٠%. ويكون أصغر حجم عينة في هذه الحالة ٢٣، تحسب على النحو التالي:-

عامل الثقة (٢,٣) ÷ معدل الإنحراف المقبول (٠,١) = حجم العينة من ٢٣

وحيث تم الحصول على أدلة أخرى (مثل الأدلة من إجراءات التدقيق الجوهرية) لتوكيد معين، يمكن خفض عامل الثقة بحيث يمكن الحصول على مستوى معتدل من خفض المخاطر من خلال إختبار الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة. وفي مثل هذه الحالة، يمكن استخدام ٨٠% كمستوى ثقة (عامل الثقة ذو العلاقة= ١,٦١)، مما يؤدي إلى أصغر حجم لعينة من ٨. وتستخدم بعض الشركات عوامل ثقة أعلى قليلا، مما يؤدي إلى أصغر حجم لعينة من ١٠ بنود لمستوى معتدل من خفض المخاطر و ٣٠ لمستوى عالي من خفض المخاطر.

إختيار العينة

فيما يلي أدناه توضيح لإختيار العينة.

التوضيح ١٧ .٥-٥

	الخطوات الواجب اتخاذها
إختيار العينة	تحديد الغرض من الإجراء والأدلة التي سوف يقدمها من حيث التوكيدات التي تنطوي عليها صفات الرقابة المقرر إختبارها.
	إختيار المجموعة المناسبة من البنود لتحقيق هدف الإختبار. وهذا قد يختلف بناء على التوكيد الكامن الذي يتم تناوله. وعلى سبيل المثال، قد يتم إختيار الفواتير لإختبار وجود المبيعات، إلا أن هذه الوثائق لن تقدم أدلة على اكتمال المبيعات. وفي هذه الحالة، قد يكون الخيار الأفضل تتبع قيود الشراء أو وثائق الشحن لحين الوصول للفاتورة، ثم بعد ذلك إلى حسابات الذمم المدينة.
	تحديد حجم العينة الأصغر اللازم لتوفير مستوى خفض المخاطر المطلوب. وهذا يمكن أن يكون إما مستوى معتدل أو مستوى عال لخفض المخاطر.
	استخدام مولد رقم عشوائي أو طريقة مناسبة أخرى لتحديد البنود التي سيتم التحقق منها. ويجب أن يكون لكل بند في المجموعة فرصة متساوية للإختيار.

إجراءات الرقابة التي لا تعمل بشكل يومي

لإختيار عينات من نظام رقابة لا يعمل بشكل يومي، قد تكون المبادئ التوجيهية التالية مفيدة. ومع ذلك، ينبغي أن تكون أحجام العينات الفعلية المستخدمة مستندة إلى التقدير المهني.

التوضيح ١٧ .٥-٦

نظام الرقابة يعمل:	الحد الأدنى المقترح للعينة	نسبة التغطية للإختبار
أسبوعيا	١٠	%١٩
شهريا	٢-٤	%٢٥
دوريا	٢	%٥٠
سنويا	١	%١٠٠

نقطة للتأمل

عند استخدام أخذ العينات الإحصائي لإختبار الفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية، فإن حجم العينة المطلوب لا يزداد مع نمو حجم المجموعة. ويمكن لعينة عشوائية لا يزيد عدد بنودها عن ٣٠ مع عدم وجود إنحراف توفير مستوى عال من الثقة بأن نظام الرقابة يعمل بفعالية.

وعند تصميم إختبارات أنظمة الرقابة، ينبغي قضاء بعض الوقت في تحديد ما يشكل بالضبط خطأ أو إستثناء للإختبار. وهذا سيوفر الوقت أثناء أداء الإختبار أو تقييم النتائج، ويجنب الشكوك في تحديد ما هو إنحراف نظام الرقابة.

إذا كان مستوى الإنحراف متوقع في الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة. يوصى بأخذ الأساليب البديلة لجمع أدلة التدقيق بالاعتبار.

ومثال على خطة بسيطة يمكن استخدامها لأخذ العينات للصفات هو ما يلي:-

استنادا إلى معدل ثقة يساوي ٩٥% (معدل الإنحراف ٥%)، يقترح ما يلي:-

- العينة المكونة من ١٠ بنود مع عدم وجود إنحرافات ستوفر مستوى خفض مخاطر معتدل. وإذا تم العثور على إنحراف، فلن يمكن تحقيق خفض للمخاطر؛
- العينة المكونة من ٣٠ بندا مع عدم وجود إنحرافات ستوفر مستوى خفض مخاطر عال. وإذا تم العثور على إنحراف، فلن يمكن تحقيق سوى خفض معتدل للمخاطر. أما إذا تم العثور على أكثر من إنحراف، فلن يمكن تحقيق خفض للمخاطر؛
- العينة المكونة من ٦٠ بندا وإنحراف واحد ستوفر مستوى خفض مخاطر عال. وإذا تم العثور على إنحرافين، فلن يمكن تحقيق سوى خفض معتدل للمخاطر. أما إذا تم العثور على أكثر من إنحرافين، فلن يمكن تحقيق خفض للمخاطر من إختبار أنظمة الرقابة.

١٧. ٦ *تقييم الإنحرافات*

إن عملية تقييم الإنحرافات موضحة على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١٧. ٦-١

	الخطوات الواجب اتخاذها
تقييم الإنحرافات	تحديد الإنحرافات، وذلك بوضع كل بند في العينة في تصنيفين: "إنحراف" أو "لا إنحراف".
	ينبغي النظر بعناية في طبيعة وسبب كل إنحراف. وعلى سبيل المثال، هل هناك أي إشارة لتجاوز الإدارة أو احتيال محتمل، أو هل كانت المشكلة ببساطة نتيجة لكون الشخص المسؤول في إجازة؟
	ينبغي النظر في مخاطرة أخذ العينات. وإذا تم العثور على إنحرافات، ينبغي النظر فيما إذا كان يتوجب الإعتماد على فعالية نظام الرقابة أو توسيع حجم العينة (انظر أدناه)، أو أداء الإجراءات البديلة.

نقطة للتأمل

كما ذكر أعلاه، فإن هناك فائدة قليلة في إختبار أنظمة الرقابة إذا كان من المرجح العثور على إنحرافات. وذلك لأن الطريقة الوحيدة للحصول على التأكيد المطلوب هي توسيع حجم العينة. وبعد ذلك، إذا تم العثور على إنحراف أخر، يجب توسيع العينة مرة أخرى، وهكذا دواليك. وسيكون من الأفضل بكثير أداء إجراءات بديلة بدلا من توسيع حجم العينة.

واحد الإستثناءات الممكنة هو عندما يكون تحديد سبب نوع معين من الإنحرافات واضحا ويؤخذ بالاعتبار عند تصميم الإختبار. وعلى سبيل المثال، فإن الإنحرافات خلال فترة زمنية محددة، مثل عندما يكون الشخص الذي يؤدي عادة الرقابة في إجازة، يمكن التصدي لها بدلا من ذلك عبر أداء بعض الإجراءات الجوهرية.

ويمكن تقييم نتائج العينة عن طريق مقارنة الحد الأقصى لمعدل الإنحراف المقبول مع ما يسمى حد الإنحراف العلوي. ويمكن تقريب حد الإنحراف العلوي من خلال الصيغة أدناه.

حد الإنحراف العلوي= عامل الثقة المعدل ÷ حجم العينة

ويمكن أن يستند عامل الثقة المعدل على عدد من الإنحرافات التي تم العثور عليها، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٧ .٦-٢

عامل الثقة المعدل لعدد من الإنحرافات التي تم العثور عليها					
مستوى الثقة المطلوب	**١**	**٢**	**٣**	**٤**	**٥**
٩٥%	٤,٧	٦,٣	٧,٨	٩,٢	١٠,٥
٩٠%	٣,٩	٥,٣	٦,٧	٨,٠	٩,٣
٨٠%	٣,٠	٤,٣	٥,٥	٦,٧	٧,٩
٧٠%	٢,٤	٣,٦	٤,٧	٥,٨	٧,٠

وعلى سبيل المثال، إذا ما افترضنا أخذ عينة مكونة من ٣٠ بندا (باستخدام مستوى ثقة يساوي ٩٠% وحد أقصى ١٠٪ كمعدل إنحراف مقبول) وتم العثور على إنحرافين، فإن حساب حد الإنحراف العلوي سيتم على النحو التالي.

عامل الثقة المعدل (٥,٣) ÷ حجم العينة (٣٠) = حد الإنحراف العلوي ١٧%

والنتيجة عند ١٧% هي أعلى بكثير من الحد الأقصى لمعدل الإنحراف المقبول ١٠%، مما يعني أن الإعتماد على فعالية الرقابة يجب أن يتم تخفيضه. ومع ذلك، إذا تقرر زيادة حجم العينة، فلا بد من توسيعها إلى ٦٠ بندا وعدم العثور على مزيد من الإنحرافات. وهذا من شأنه أن يقلل من حد الإنحراف العلوي (الذي تم حسابه على النحو المبين أدناه) إلى مستوى مقبول (أي على مقربة من الحد الأصلي وهو ١٠%).

عامل الثقة المعدل (٥,٣) ÷ حجم العينة (٦٠) = حد الإنحراف العلوي ٩%

ومع ذلك، إذا تم العثور على مزيد من الإنحرافات، فإن ذلك سيتطلب توسيع آخر للعينة في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة. وهذا لن يكون على الأرجح استغلال فعال لوقت التدقيق، كونه يمكن مع ذلك العثور على إنحراف أخر.

عامل الثقة المعدل (٦,٧) ÷ حجم العينة (٧٥) = حد الإنحراف العلوي ٩%

٧. ١٧ دراسات الحالة- مدى الإختبار

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

تحديد مدى الإختبار

تصميم إجراءات إضافية- حسابات الذمم المدينة

وفيما يلي الخطوط العريضة لبرنامج التدقيق على حسابات الذمم المدينة. ويتضمن هذا البرنامج عينة إحصائية لحسابات الذمم المدينة.

ديفتا للأثاث.

حسابات الذمم المدينة- إجراءات التدقيق

العميل: ديفتا للاثاث

	التوكيدات التي تم تناولها	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)	ورقة العمل المرجعية	ملاحظات
الإجراءات				
١. الإجراءات التحليلية وضع توقعات لأرصدة حسابات الذمم المدينة لنهاية الفترة، استنادا إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من فهم المنشأة. التحقيق في التغييرات أو الاتجاهات الهامة في ما يلي:- • رصيد حسابات الذمم المدينة. • التقادم في حسابات الذمم المدينة للعملاء. • المبيعات اليومية في حسابات الذمم المدينة. • أرصدة دائنة في حسابات الذمم المدينة. • تغيرات أخرى غير متوقعة. (أشرح). • (ذمم مدينة غير تجارية) أخرى. توثيق النتائج.	ك و د	م.أ.غ	١٢٠	*زادت حسابات الذمم المدينة بنسبة ٦٠% عن الفترة السابقة.* *زاد عدد أيام حسابات الذمم المدينة من ٣٩ يوما إلى ٤٥ يوما.*
٢. القائمة الحصول على قائمة مفصلة (والتقادم) للذمم المدينة في نهاية الفترة: (أ) التأكد من الدقة الحسابية وموافقتها مع دفتر الأستاذ العام. (ب) التحقق من الأسماء والمبالغ في دفتر الأستاذ المساعد (الفرعي). (ج) سؤال الموظفين الذين يتعاملون مع الذمم المدينة عن أي حالات تم فيها:-	و و د	م.أ.غ م.أ.غ م.أ.غ	١١٠	*وفقا للمناقشات مع آرجان وكارلا، تختلف شروط البيع بين العملاء ولكن تكون بموافقة آرجان.*

	التوكيدات التي تم تناولها	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)	ورقة العمل المرجعية	ملاحظات
• منح أحد العملاء معاملة تفضيلية، • تعديل شروط البيع، • معاملات مع الأطراف ذات العلاقة، • تجاوز هام لحدود الائتمان الداخلية.				
٣. **مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها** التأكد من أن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها يتعلق بحسابات محددة وكاف:– (أ) مراجعة ميزان المراجعة لحسابات الذمم المدينة المتقادمة، ومقارنته بالفترات السابقة.	ك ت	م.أ.غ	١٢٠	*حسابات الذمم المدينة التي تتجاوز ٦٠ يوماً زادت كنسبة مئوية من المبيعات عن الفترة السابقة.* *مراجعة الحسابات المتأخرة مع أرجان والحصول على تفاصيل حول المخصص.*
(ب) مراجعة الدفعات المستلمة بعد نهاية الفترة (إذا كان ممكناً، الحصول على ميزان المراجعة لحسابات الذمم المدينة المتقادمة في نهاية الفترة، مع نشر التحصيلات اللاحقة بعد تلك الفترة).	د ت	م.أ.غ		
٤. **القطع** أداء وتوثيق إجراءات القطع	د	م.أ.غ	١١٥	*الحصول على قائمة بإيرادات المبيعات كجزء من إختبار القطع. وقد كانت هناك إيرادات عدة كبيرة في السنة السابقة.* *تمت مراجعة شروط إيرادات عقد المبيعات كجزء من إختبار المبيعات. انظر ورقة العمل المرجعية ٥٠٣,١.* *تمت مراجعة كافة القيود اليومية حول نهاية الفترة في ورقة العمل المرجعية ٦٢٦.*
الإجراءات الجوهرية– أخذ العينات				
المصادقة الموسعة إختيار ١٥ مصادقة للحسابات على النحو المبين في القائمة المرجعية لمصادقة حسابات الذمم المدينة. تلخيص النتائج والتحقيق في الاختلافات عن طريق فحص الوثائق الداعمة والإستعلام.	و د	م.أ.غ	٢٠٠	

	التوكيدات التي تم تناولها	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)	ورقة العمل المرجعية	ملاحظات
إختبارات أنظمة الرقابة				لا يوجد
الإجراءات الموسعة- لمخاطر الاحتيال التي تم تحديدها				
مصادقات حسابات الذمم المدينة- (مخاطر الاحتيال) (أ) التحقق من عينة بأسماء وعناوين وأرقام فاكس/ هاتف عملاء تم إختيارهم من الدليل التجاري ودليل الهاتف للتأكد من كون الأعمال التجارية صحيحة. (ب) النظر في مراجعة المواقع الإلكترونية أو أي معلومات أخرى على الانترنت عن العملاء، بالإضافة إلى إرسال مصادقة للتحقق من تفاصيل الحساب وشروط البيع. وينبغي السؤال عن أي اتفاقات جانبية أو شروط خاصة. (ج) النظر في قبول النسخ الأصلية (الموقعة) فقط من التوكيدات.	و د	م.أ.غ	٢٠٠	*تم التحقق من ٥ أسماء وعناوين وأرقام فاكس من المصادقة التي تم إختيارها. ولم تتم ملاحظة أي إستثناءات.* *تم دعوة أثنين من العملاء للتحقق وتأكيد التفاصيل وشروط عقد المبيعات. ولم تتم ملاحظة أي إستثناءات.*
مخصص الحسابات المشكوك في صحتها (أ) إختبار عينة من ١٠ مدفوعات متعاقبة كودائع بنكية. (ب) مراجعة جميع الإشعارات الدائنة الصادرة بعد نهاية الفترة. وينبغي النظر في مراجعة ملفات العملاء أو الوثائق الداعمة حسب الحاجة. (ج) إعادة النظر في جميع عمليات الشطب لحسابات الذمم المدينة بعد نهاية الفترة للتأكد من أن هذه الحسابات لم يكن مشكوك في تحصيلها في الفترة السابقة.	ت	م.أ.غ	١٢١	*لم تتم ملاحظة أي إستثناءات.* *كان هناك إصدار لإشعارين دائنين بعد نهاية الفترة ولكن لم يكونا هامين. وقد أعاد العملاء البنود التي كانت متضررة عند وصولها. وليس واضحاً ما إذا كانت قد تضررت أثناء النقل أو كانت متضررة بالفعل عند مغادرتها للمصنع.*

الإجراءات الجوهرية- أخذ العينات

يوضح ما يلي تصميم إختبار لعينة إحصائية لتحديد وجود ودقة أرصدة الذمم المدينة. وقد تم إختيار الفواتير كوثيقة أساسية للعملاء الذين تم إختيارهم للمصادقة، كون بعض تجار التجزئة أشاروا إلى أنهم لن يصادقوا على أرصدة نهاية المدة الفعلية.

وسيتم تنفيذ عينة إحصائية (باستخدام أخذ عينات الوحدات النقدية) لتحديد وجود ودقة الذمم المدينة.

السؤال	الجواب
الغرض من الإختبار	التأكد من وجود ودقة الذمم المدينة من خلال إختيار عينة لأرصدة الذمم المدينة وإرسال خطابات مصادقة.

السؤال	الجواب
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	*الوجود = مخاطرة معتدلة* *الدقة = مخاطرة منخفضة*
المجموعة المراد إختبارها	*أرصدة حسابات الذمم المدينة في نهاية الفترة*
القيمة النقدية للمجموعة	*١٧٧,٢٠٣ يورو*
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	*٣٨,٣٤٠ يورو*
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة	*معتدل*
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	*إختبار أنظمة الرقابة المخطط له على الإيراد/ الذمم المدينة/ المقبوضات. ولذلك سيتم استخدام حد ثقة فاصل يساوي ٧٥%، أو ١,٤.*
أهمية الأداء	*١٥,٠٠٠*
الإنحراف المتوقع في العينة	*لا يوجد*

تقدير حجم العينة

سيتم إختبار بنود محددة بشكل منفصل. وهناك اثنان من الذمم المدينة مع الأطراف ذات العلاقة وهي ٢٨,٣٤٠ يورو و ١٠,٠٠٠ يورو مع كالياني ديفتا وفينجاي شارما، على التوالي، يجب المصادقة عليهما كل على حدة.

وسوف تكون هناك حاجة لإختبار رصيد الذمم المدينة التجارية المتبقية والبالغة ١٣٨,٨٦٣ يورو (١٧٧,٢٠٣ يورو- ٣٨,٣٤٠ يورو) للتحقق من الوجود والدقة باستخدام مصادقات حسابات الذمم المدينة. وبما أن بعض العملاء لا يمكنهم مصادقة الأرصدة بعد الفعل، ستستند مصادقات حسابات الذمم المدينة على مصادقة الفواتير و:-

- أخذ العينات الفاصلة

  الدقة (الأهمية النسبية) ÷ عامل الثقة

  ١٥,٠٠٠ يورو ÷ ١,٤ (٧,٥%) = ١٠,٧١٤ يورو.

- حجم العينة

  المجموعة المراد إختبارها ÷ الحد الفاصل لأخذ العينات

  مع استبعاد البنود المحددة التي تم إزالتها لتقييمها بشكل منفصل

  ١٣٨,٣٤٠ يورو ÷ ١٠,٧١٤ يورو = ١٣

وبما أن وحدات العينات في هذه المجموعة هي الفواتير، فإن العينة تتألف من ١٣ فاتورة سيتم إختيارها للمصادقة، بالإضافة إلى الذمم المدينة مع الأطراف ذات العلاقة المذكورة أعلاه.

إختيار الفواتير التي سيتم إختبارها

لتحديد الفواتير والعملاء لأغراض المصادقة، سيتم إختيار الفواتير باستخدام أخذ عينات الوحدات النقدية. وبالنسبة لرصيد الذمم المدينة التجارية المتبقية وهي ١٣٨,٣٤٠ يورو، تم إختيار نقطة انطلاق عند ٩١٣ يورو. وباستخدام الحد الفاصل لأخذ العينات عند ١٠,٧١٤ يورو تم إختيار الفواتير الـــ ١٣.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

تحديد مدى الإختبار

تصميم الإجراءات الإضافية- حسابات الذمم المدينة

برنامج إجراءات التدقيق لكومار:-

الرصيد- حسابات الذمم المدينة

الإجراءات الأساسية

الإجراء	التوكيدات	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)، وورقة العمل المرجعية	ملاحظات
١. الإجراءات التحليلية أداء الإجراءات التحليلية لرصيد حسابات اذمم المدينة والتقادم والنسب الرئيسية، وبعد ذلك مقارنة الاتجاهات والنتائج مع الفترة السابقة.	ك و د	١١٠ ل.ب	*زادت المبيعات اليومية في حسابات الذمم المدينة إلى ١٠٦ أيام بدلا من ٥٨ يوما كما كان عليه الحال قبل سنتين. وتبدو معظم الزيادة ناجمة عن الزيادات في الذمم المدينة لديفتا.*
٢. القائمة الحصول على قائمة التقادم للذمم المدينة والتأكد من الدقة الحسابية وموافقتها مع دفتر الأستاذ العام، ومراجعة القائمة مع روبي بخصوص أرصدة الأطراف ذات العلاقة. والتحقق من دقة التقادم من خلال مراجعة ٥ فواتير تم إختيارها وفقا للتقدير المهني، والتأكد من أن تقرير التقادم دقيق.	د	١٠٥ ل.ب	*تتفق القائمة مع دفتر الأستاذ العام، ولم يتم العثور على أية أخطاء في التقادم والتحقق الحسابي.* *لم تتم ملاحظة أي أدلة.*
٣. المخصص الحصول على تفاصيل حول المخصص من راج، ومراجعة التقادم. ومناقشة قابلية تحصيل الحسابات التي تجاوزت ٩٠ يوما، والحصول على قائمة بالمدفوعات التي تمت بعد نهاية إختبار الأحداث اللاحقة الذي قمنا به. التأكد من أن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها يتعلق بحسابات محددة وكاف: أ) مراجعة ميزان المراجعة لحسابات الذمم المدينة المتقادمة، ومقارنته بالفترات السابقة.	ت	١٢٠ ل.ب	*تمت مراجعة القائمة مع راج. وهناك حسابين فقط للذمم المدينة التي تتجاوز ٩٠ يوما. وقد بلغت الفواتير التي تجاوزت ٩٠ يوما من ديفتا ١٠,٥٩٠ يورو. ووفقا لراج فإنها قابلة للتحصيل وسيتم دفعها قريبا. وقد تم دفع بعض الفواتير بعد نهاية الفترة.*
٤. القطع مراجعة عينة مكونة من ١٠ فواتير قبل وبعد نهاية المدة، وتوثيق إجراءات القطع الأخرى للتأكد من تسجيل المعاملات في الفترة الصحيحة. وفحص الأدلة التي تشير إلى أن البضائع تم شحنها قبل نهاية الفترة للمعاملات التي تم إختيارها.	د	١٢٢ ل.ب	*لم تتم ملاحظة أخطاء هنا وتم إجراء إختبار الإيراد المتعلق بالقطع.* *تمت مراجعة جميع القيود اليومية حول نهاية الفترة في ورقة العمل المرجعية ٦٢٦.*

الإجراء	التوكيدات	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)، وورقة العمل المرجعية	ملاحظات
المصادقات المصادقة على جميع حسابات الأطراف ذات العلاقة إختيار أرصدة حسابات الذمم المدينة بناء على التقدير المهني (بإستثناء أرصدة الأطراف ذات العلاقة أعلاه) لتغطية تصل إلى ٦٠%. وفحص عينة للأسماء والعناوين قبل إرسال المصادقة وذلك للتأكد من أن معلومات الشركة دقيقة. ومتابعة المصادقات الواردة بالفاكس من خلال مكالمة هاتفية للتحقق من تفاصيل المصادقة. أداء إجراءات بديلة للمصادقات التي لم تتم إعادتها.	و د	١٣٠ ل.ب	*تمت المصادقة على الذمم المدينة لديفتا، وموافقة الرصيد مع ملف أوراق عمل ديفتا.* *كان معدل الاستجابة لمصادقات حسابات الذمم المدينة ٤٥%، لذا تم أداء الإجراءات البديلة.*

الإجراءات الجوهرية- أخذ العينات

تم توسيع العينة لمستوى المخاطرة المعتدل، والإعتماد على الإجراءات الجوهرية.

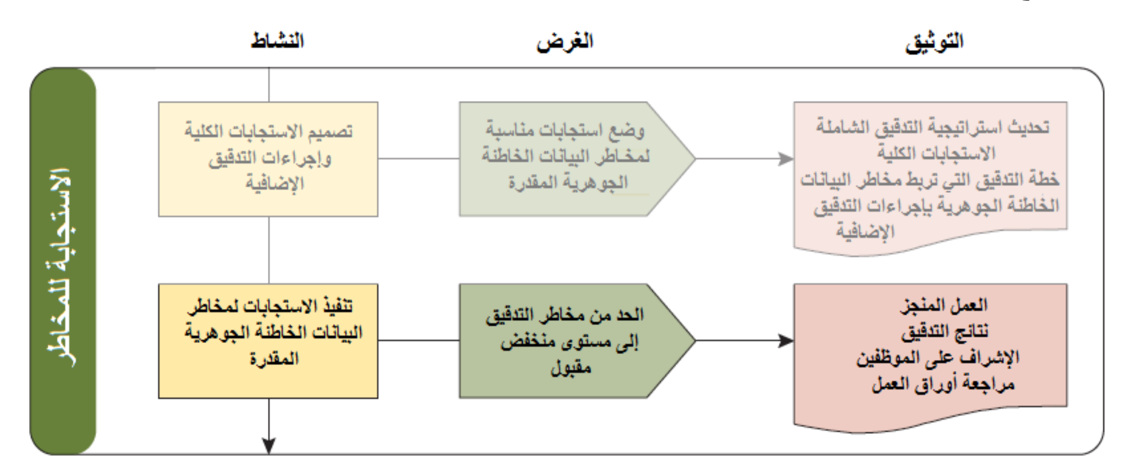
الإجراءات الجوهرية الموسعة/ الأخرى

نظرا لمخاطرة تجاوز الإدارة، خضعت الأسماء والعناوين في عينة للمصادقات التي تم إرسالها للتدقيق. ولأي مصادقات أعيدت عن طريق الفاكس، جرى التأكد من تفاصيل المصادقة بمكالمة هاتفية للتحقق من دقتها.

١٨. توثيق العمل المنجز

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول التوثيق المناسب والكافي لاستجابة المدقق للمخاطر في ملف أوراق عمل التدقيق.	**٢٣٠**

التوضيح ١٨ .٠-١



ملاحظة:

مخاطر البيانات الخاطئة

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٧	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد. (المرجع: الفقرة أ١)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٨	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي: (المرجع: الفقرات أ٢–أ٥، أ١٦–أ١٧) (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ (المرجع: الفقرتان أ٦–أ٧)؛ (ب) نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ (ج) المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك والتقديرات المهنية التي تم اتخاذها للتوصل إلى هذه الإستنتاجات. (المرجع: الفقرات أ٨–أ١١).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٧	عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:- (أ) الخصائص المحددة لبنود أو مسائل محددة تم اختبارها؛ (المرجع: الفقرة ١٢أ)؛ (ب) الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ إستكمال هذا العمل؛ و (ج) الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه وتاريخ ومدى هذه المراجعة. (المرجع: الفقرة ١٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٠	يوثق المدقق النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات والجهة التي تمت مناقشتها. (المرجع: الفقرة ١٤أ).

١٨. ١ لمحة عامة

تلعب وثائق الملف دورا حاسما في تخطيط وأداء عملية التدقيق. وهي توفر سجل يبين أن العمل قد تم أداؤه بالفعل، وتشكل الأساس لتقرير المدقق. كما يمكن استخدامها للحصول على مراجعات رقابة الجودة ومتابعة الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وربما عمليات التفتيش من جانب أطراف ثالثة.

وقد تم تناول المتطلبات المحددة لوثائق التدقيق وطبيعتها على نطاق واسع في المجلد ١، الفصل ١٦ لذا لن يتم تكرارها هنا. ويوفر التوضيح التالي قائمة مرجعية لبعض المسائل التي سوف يتم تناولها لأغراض استكمال الملف.

التوضيح ١٨.١-١

إعتبارات التوثيق	نعم / لا
هل تم توثيق الإمتثال لمتطلبات التوثيق في الشركة، كما هي مبينة في دليل رقابة الجودة للشركة؟	
هل وثائق التدقيق منظمة تنظيماً جيداً وكاملاً، بما في ذلك وجود روابط واضحة للمسائل الهامة التي تم تناولها؟	
هل تشير وثائق الملف إلى:- • من قام بأداء عمل التدقيق وتاريخ استكمال ذلك العمل؟ • من قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه وتاريخ ومدى تلك المراجعة؟ • النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات والجهة التي تمت مناقشتها ؟	
هل يمكن لمدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق فهم:- • طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الإمتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمهنية المطبقة؟ • نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؟ • طبيعة المسائل الهامة التي تنشأ، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها والتقديرات المهنية الهامة التي تم اتخاذها للتوصل إلى هذه الإستنتاجات؟	
هل يحتوي الملف على وثائق تتناول:- • وجود الشروط المسبقة للتدقيق وقرار قبول أو الاستمرار في العملية؟ • إستراتيجية التدقيق الشاملة؟ • مناقشات فريق العملية؟ • العناصر الرئيسية لفهم المنشأة التي تم الحصول عليها، وكل عنصر من العناصر الخمسة للرقابة الداخلية، بما في ذلك مصادر المعلومات التي تم الحصول عليها؟ • نتائج أداء إجراءات تقييم المخاطر؟ • تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد؟ • خطة التدقيق المفصلة التي تستجيب لتقييم المخاطر؟ • نتائج أداء إجراءات التدقيق، بما في ذلك أهمية وموثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها، ومعالجة الإستثناءات التي وُجِدت، بما في ذلك أي تغييرات مطلوبة في المخاطر المُقيمة؟ • المعلومات والإجراءات التي تم أداؤها للتصدي لأية مؤشرات احتيال تم تحديدها خلال التدقيق؟ • التغيرات في الأهمية النسبية نتيجة لمعلومات جديدة تم الحصول عليها؟ • ما يكفي من المعلومات لإعادة أداء كل إجراء إذا كان ذلك ضروريا؟ • التغيرات الكبيرة التي تمت خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب تلك التغييرات؟ • تفاصيل وحلول المسائل الهامة، مثل عدم اليقين الهام والشواغل بشأن تقديرات الإدارة، والأحداث اللاحقة وغيرها من المسائل التي قد ينجم عنها تعديل لرأي التدقيق؟	

إعتبارات التوثيق	نعم / لا
هل تم توثيق المشاورات داخل الشركة ومع الخبراء الذين يعينهم المدقق والإدارة؟ وحيث يتم استخدام خبير، هل تم توثيق مدى ملائمة عمل الخبير كدليل تدقيق؟	
هل تم توثيق الإمتثال لمتطلبات معيار التدقيق ٦٠٠ المتعلق بالاتصالات مع مدققي العناصر؟	
هل تم تناول جميع متطلبات الوثائق لكل معيار تدقيق دولي ذو علاقة؟ (انظر المجلد ١، الفصل ١٦ للحصول على قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تتطلب وثائق محددة؟	

ملكية الملف

ما لم ينص على خلاف ذلك بتشريع أو تنظيم، تكون وثائق التدقيق من ملكية شركة التدقيق.

نُسخ سجلات المنشأة

قد يتم إدراج ملخصات أو نسخ من سجلات المنشأة (مثل العقود والاتفاقيات الهامة والمحددة) كجزء من وثائق التدقيق إذا تم اعتبارها مناسبة، إلا أن وثائق التدقيق لا تعتبر بديلا عن السجلات المحاسبية.

نقطة للتأمل

توقيت الإعداد الجيد

يساعد إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل عمليتا المراجعة والتقييم الفعالتين لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير المدقق بصورته النهائية. ومن المحتمل أن تكون الوثائق التي تم إعدادها بعد الانتهاء من عمل التدقيق أقل دقة من الوثائق التي تم إعدادها وقت أداء ذلك العمل.

هل يمكن لملف التدقيق أن يكون كافياً بحد ذاته؟

حيثما كان ذلك ممكنا، يجب أن تكون وثائق التدقيق واضحة ومفهومة دون الحاجة إلى تفسيرات شفهية إضافية. ولا تمثل التفسيرات الشفهية بحد ذاتها دعماً ملائماً للعمل الذي تم أداؤه أو الإستنتاجات التي تم التوصل إليها، ولكن يمكن استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي تحتوي عليها وثائق التدقيق.

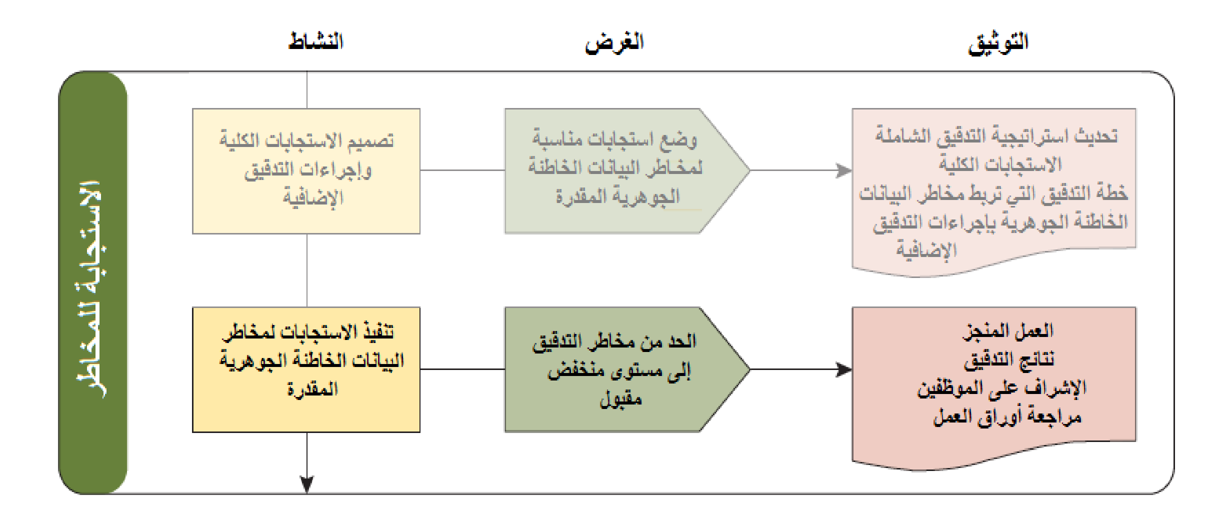
التناقضات

إذا تم الحصول على أدلة تدقيق لا تتفق مع الإستنتاج النهائي بشأن مسألة هامة، ينبغي إضافة هذا التوثيق للملف الذي يفسر كيفية معالجة هذا التناقض. وهذا لا يعني أن المدقق بحاجة إلى الاحتفاظ بوثائق غير صحيحة أو جرى استبدالها.

١٩. الإقرارات الخطية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول الحصول على مصادقة خطية لإقرارات الإدارة	٥٨٠

التوضيح ١٩. ٠ – ١



ملاحظة:
مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ٦	إن أهداف المدقق هي:– (أ) الحصول على إقرارات خطية من الإدارة وحيثما كان ملائما، من أولئك المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤوليتها في إعداد البيانات المالية وإتمام المعلومات المقدمة للمدقق؛ (ب) دعم أدلة التدقيق الأخر ذات العلاقة بالبيانات المالية أو الإثباتات المحددة في البيانات المالية من خلال الإقرارات الخطية إذا اعتبرت ضرورية من جانب المدقق أو اقتضتها معايير التدقيق الدولية الأخرى؛ (ج) الرد بصورة ملائمة على الإقرارات الخطية التي تقدمها الإدارة، وحيثما أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة، أو في حال لم تقم الإدارة، أو حيثما أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة بتقديم الإقرارات الخطية التي طلبها المدقق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يطلب المدقق إقرارات خطية من الإدارة التي تتحمل مسؤولية البيانات المالية وتعرف المسائل المعنية. (المرجع: الفقرات ٢أ-٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٠	ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنها قامت بالوفاء بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك حيثما كان ملائما العرض العادل لها، كما هو محدد في شروط عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات ٧أ-٩أ، ١٤أ، ٢٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بما يلي:- (أ) أنها قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط عملية التدقيق؛ و (ب) أنه تم تسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في البيانات المالية.(المرجع: الفقرات ٧أ- ٩أ، ١٤أ-٢٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٢	ينبغي وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات الخطية التي تقتضيها الفقرات ١٠ و ١١ بالطريقة التي يتم فيها وصف هذه المسؤوليات في شروط عملية التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٣	تقتضي معايير التدقيق الدولية الأخرى من المدقق طلب إقرارات خطية. وإذا قرر المدقق، إضافة إلى الإقرارات المطلوبة، أنه من الضروري الحصول على إقرار خطي أو أكثر لدعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب هذه الإقرارات الخطية الأخرى. (المرجع: الفقرات ١٠أ-١٣أ، ١٤أ-٢٢أ)
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١	يجب أن يكون تاريخ الإقرارات الخطية أقرب ما يكون إلى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، وليس بعد ذلك. ويجب أن تكون الإقرارات الخطية لكافة البيانات المالية والفترات المشار إليها في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات ١٥أ-١٨أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن تكون الإقرارات بصورة خطاب إقرار موجه إلى المدقق. وإذا أقتضى القانون أو النظام من الإدارة عمل بيانات عامة خطية حول مسؤولياتها، وقرر المدقق أن هذه البيانات توفر بعض أو كامل الإقرارات المطلوبة وفقا للفقرات ١٠ و ١١، فلا بد من شمل المسائل ذات العلاقة في خطاب الإقرار. (المرجع: الفقرات ١٩أ-٢١أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٦	إذا كان لدى المدقق مخاوف حول كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو شكوك حول التزامها بها أو تطبيقها، فعلى المدقق أن يحدد أثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. (المرجع: الفقرات ٢٤أ-٢٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٩	إذا لم تقدم الإدارة إقرار أو أكثر من الإقرارات الخطية المطلوبة، فعلى المدقق:- (أ) مناقشة المسألة مع الإدارة؛ (ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام؛ (ج) اتخاذ الإجراءات المناسبة، بما في ذلك تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥، بالنظر إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ٢٠	على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥، إذا:- (أ) استنتج المدقق أن هناك شكوكا كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة وفقا للفقرات ١٠ و١١ غير موثوقة؛ (ب) لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة وفقا للفقرات ١٠ و ١١ (المرجع: الفقرات ٢٦أ-٢٧أ).

١٩.١ لمحة عامة

تكون الإقرارات الخطية مطلوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية (تكون بالعادة الإدارة هي المسؤولة عن ذلك، ولكن اعتمادا على أي قانون أو تنظيم ذو علاقة قد تشمل المسؤولية أولئك المكلفين بالحوكمة). وإحدى مسؤوليات الإدارة عند توقيعها على خطاب العملية (انظر المجلد ٢، الفصل ٤) هي تأكيد توقع المدقق بتلقي تأكيد خطي يتعلق بالإقرارات المرتبطة بعملية التدقيق.

في أثناء عملية المراجعة، وإدارة جعل عدد من التأكيدات اللفظية إلى مراجع الحسابات، والتي يمكن استخدامها كدليل لمراجعة الحسابات لاستكمال إجراءات مراجعة أخرى. في نهاية الخطبة، هذه التأكيدات اللفظية هي التي ينبغي إدراجها في خطاب تمثيل مكتوب تم الحصول عليها من إدارة ، وعند الاقتضاء، الجهات المختصة بالحكم.

ملاحظة: هناك عدد من معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات محددة للمدقق ليطلب إقرارات خطية.

وقد يتضمن خطاب الإقرار الخطي طلب إقرارات محددة، واعتقاد الإدارة بأنها:-

- قد أوفت بمسؤولياتها في إعداد البيانات المالية؛ و
- قامت بتوفير معلومات كاملة للمدقق.

ويمكن الحصول على خطاب الإقرار الخطي في أقرب وقت ممكن عمليا، ولكن ليس بعد تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية. ويمكن أن تغطي الإقرارات الخطية كافة البيانات المالية و الفترة أو الفترات المشار إليها في تقرير المدقق.

ولا يجوز استخدام الإقرارات الخطية للإدارة كـــ :

- بديل عن أداء إجراءات تدقيق أخرى،
- مصدر وحيد للأدلة حول مسائل تدقيق هامة.

نقطة للتأمل

من الذي يقوم بتوقيع الخطاب؟

لعمليات التدقيق التي تعتبر عالية المخاطر، ينبغي النظر في الحصول على أكثر من توقيع على خطاب الإقرار. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتم التوقيع على خطاب الإقرار من جانب المدير المالك والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الإدارة.

الإقرارات كأدلة

لا توفر الإقرارات الخطية بحد ذاتها أدلة تدقيق مناسبة وكافية عن أي من المسائل التي تتعامل معها، كما أن حقيقة أن الإدارة قامت بتزويد إقرار خطي موثوق لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة التدقيق الأخرى التي حصل عليها المدقق حول أداء مسؤوليات الإدارة أو حول توكيدات محددة.

٢.١٩ الموضوع

قد تكون إقرارات الإدارة:-

- **شفهية، سواء كانت مطلوبة أو غير مطلوبة**

عادة ما يتم الحصول على إقرارات من هذا القبيل خلال عملية التدقيق.

- **خطية**

في نهاية عملية التدقيق، ينبغي على المدقق طلب إقرار خطي من الإدارة يؤكد بعض المسائل مثل:-

- الإقرارات الشفهية المشار إليها أعلاه،
- وفاء الإدارة بمسؤولياتها في إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق،
- تسجيل جميع المعاملات وعكسها في البيانات المالية،
- الإقرارات الأخرى حسبما هو مطلوب لدعم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

التوضيح ٢.١٩ -١

أشكال إقرارات الإدارة	المسائل التي يتم الإبلاغ عنها في المناقشات.
	المسائل التي يتم الإبلاغ عنها الكترونيا، مثل رسائل البريد الإلكتروني والرسائل الهاتفية المسجلة والرسائل النصية.
	الجداول والتحليلات والتقارير التي أعدتها المنشأة، وملاحظات وتعليقات الإدارة الواردة فيها.
	المذكرات والمراسلات الداخلية والخارجية.
	محاضر اجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة ولجان المكافآت.
	نسخة موقعة من البيانات المالية.
	خطاب إقرار من الإدارة.

١٩ .٣ اعتبارات أداء التدقيق

ينبغي النظر في المسائل التالية عند تقييم إقرارات الإدارة.

التوضيح ١٩ .٣-١

تقييم إقرارات الإدارة	
المسائل التي ينبغي النظر فيها	هل يمكن أن يكون متوقعا من الشخص الذي يقوم بالإقرار أن يكون موضوعيا وعلى دراية بالموضوع؟
	هل الإقرار معقول في ضوء ما يلي:- • فهم المدقق للمنشأة وبيئتها؟ • الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإقرارات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة؟ • الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات التدقيق لتحقيق أهداف التدقيق الأخرى؟
	ما هي إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة لإثبات الإقرارات؟ ولإثبات نية الإدارة، ينبغي النظر في مصادر الأدلة مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو محاضر اجتماعات لجان الاستثمار أو الوثائق القانونية أو المراسلات الداخلية ورسائل البريد الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، كجزء من اعتبار المدقق للمنشأة المستمرة، فإن "إثبات" الأدلة قد يشمل فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والوثائق القانونية وتوافر معلومات التمويل...الخ. وحيث لا تكون الأدلة المؤيدة متاحة، هل تكون هناك قيود على النطاق؟
	حيث تتضارب إقرارات الإدارة بأدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها:- • هل هناك سبب للشك في صدق ونزاهة الإدارة؟ إذا كانت الإجابة بنعم، يقوم المدقق بمناقشة المسألة مع أولئك المكلفين بالحوكمة، والنظر في الأثر على تقييم المخاطر والحاجة إلى إجراءات التدقيق الإضافية. • هل الاعتماد المستمر على أي إقرارات أخرى للإدارة مناسب ومبرر؟
	ينبغي النظر في أنسب وسيلة لتوثيق الإقرار. على سبيل المثال:- • مذكرة أنشأها المدقق؛ • مذكرة خطية أنشأتها إدارة المنشأة، • التضمين في خطاب الإقرار للإدارة.

١٩ .٤ الإقرارات الخطية

تشكل الإقرارات الخطية مصدرا هاما لأدلة التدقيق، وذلك لأسباب منها:-

- إذا قامت الإدارة بتعديل الإقرارات الخطية المطلوبة أو لم تقدمها بالأساس، قد تجعل المدقق يتنبه لاحتمالية وجود واحدة أو أكثر من المسائل الهامة؛ و
- طلب الحصول على إقرارات خطية (بدلا من شفهية) قد يدفع الإدارة إلى النظر في المسائل بمزيد من الصرامة، وبالتالي تعزيز نوعية الإقرارات.

وتكون الإقرارات الخطية مطلوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد وتقديم البيانات المالية والمعرفة بالمسائل ذات العلاقة. وفي كثير من الأحيان، سيكون أولئك المدير التنفيذي والمدير المالي للمنشأة، أو ما يقابلهما من أشخاص كالمدير المالك.

وينبغي على المدقق الطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنها:-

- قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛
- قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط العملية؛ و
- قامت بتسجيل كافة المعاملات وعكسها في البيانات المالية.

وفي حال لم تقم الإدارة بتقديم هذه الإقرارات المطلوبة، أو استنتج المدقق بأن هناك شكوكا كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات غير موثوقة، ينبغي عندئذ على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية.

كما تدعم الإقرارات الخطية أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية (مثل تلك التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية الأخرى) أو واحد أو أكثر من التوكيدات المحددة في البيانات المالية.

ويبين التوضيح أدناه معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتطلب إقرارات خطية.

التوضيح ١٩.٤-١

معيار التدقيق الدولي	العنوان	الفقرة
٢٤٠	*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية*	٣٩
٢٥٠	*مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية*	١٦
٤٥٠	*تقييم البيانات الخاطئة التي تم تحديدها خلال التدقيق*	١٤
٥٠١	*أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة*	١٢
٥٤٠	*تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.*	٢٢
٥٥٠	*الأطراف ذات العلاقة*	٢٦
٥٦٠	*الأحداث اللاحقة*	٩
٥٧٠	*المنشأة المستمرة*	١٦ (هـ)
٧١٠	*المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة*	٩

تتناول الإقرارات الخطية مسائل مثل تلك المبينة أدناه.

التوضيح ١٩ .٤-٢

مسؤوليات الإدارة	**قامت الإدارة بـــ:-**
	• الوفاء بمسؤولياتها عن إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (بما في ذلك حيثما كان ملائما العرض العادل لها، كما هو محدد في شروط العملية)، واكتمال المعلومات التي زودت المدقق بها. • في بعض الحالات (مثل الحالات التي تم الاتفاق فيها على شروط العملية مع أطراف أخرى)، يمكن أن تكون الإدارة مطالبة بإعادة مصادقة لإقرارها وفهمها لهذه المسؤوليات في الإقرارات الخطية.
	تزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط العملية.
	تسجيل كافة المعاملات وعكسها في البيانات المالية.

التوضيح ١٩ .٤-٣

إقرارات محددة	**تقر الإدارة بما يلي:-**
	اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائم وتم وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
	ما إذا تم الاعتراف بالمسائل التالية، حيثما كانت ذات علاقة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وفقا لذلك الإطار:- • الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات أو تصنيفها؛ • الالتزامات، الفعلية والمحتملة على حد سواء؛ • حق ملكية الأصول أو السيطرة عليها؛ • الرهونات العقارية أو الرهونات على الأصول والأصول المرهونة كضمانة أضافية؛ و • جوانب القوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، بما في ذلك عدم الامتثال.
	أنها قامت بالإبلاغ عن كافة عيوب نظام الرقابة الداخلية التي تعلم الإدارة بها.
	أنها قامت بالإبلاغ عن جميع الأسباب للمنشأة لاختيار سياق أو إجراء معين.
	نيتها المتعلقة بـــ (حدد المسألة) هي على النحو التالي: (وصف خطط ونوايا المنشأة).

إعتبارات أخرى

التوضيح ١٩.٤-٤

	ملاحظات
اللغة المؤهلة	في بعض الحالات، يمكن أن تضم الإدارة لغة مؤهلة في الإقرارات الخطية حتى تكون الإقرارات حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد بصحته. ومن المعقول بالنسبة للمدقق قبول هذه الصياغة أذا كان مقتنعا بأن من قام بعمل الإقرارات هم الأطراف التي تتحمل المسؤولية وتتمتع بالمعرفة بما هو وارد في الإقرارات.
الأخطاء البسيطة	عند الحصول على إقرارات تتعلق بالأخطاء، يمكن تحديد مبلغ عتبة تعتبر الأخطاء التي لا تتجاوزه أخطاء بسيطة.
تاريخ الخطاب	لا يمكن تأريخ تقرير المدقق قبل تاريخ الإقرارات الخطيةـ وذلك لكون الإقرارات تعتبر جزء من أدلة التدقيق.
توجيه الخطاب للمدقق	يتم تضمين الإقرارات الخطية المطلوبة في خطاب موجه للمدقق.
إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة	يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ من المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن الإقرارات الخطية التي طلبها المدقق من الإدارة.
استعلام الإدارة من الآخرين	إذا لم يكن لدى الإدارة معلومات كافية تستند إليها في الإقرارات الخطية، قد تقرر الاستعلام من الآخرين الذين شاركوا في إعداد/ عرض البيانات المالية والتوكيدات عليها. وهذا قد يشمل الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة.

الشكوك حول الإقرارات المقدمة وغير المقدمة

إذا كان هناك شكوك لدى المدقق حول موثوقية الإقرارات الخطية، أو لم يتم تقديم الإقرارات المطلوبة، يمكن للمدقق أن ينظر في طبيعة المسألة ويتصرف وفقا لذلك.

التوضيح ١٩.٤-٥

الشكوك	إستجابة المدقق المطلوبة
الإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة	• مناقشة المسالة مع الإدارة؛ • إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام؛ و • اتخاذ الإجراءات المناسبة، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق.
	• أداء إجراءات تدقيق إضافية لمحاولة حل المسألة. • إذا بقيت المسألة دون حل، فعلى المدقق أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها (أنظر النقطة أدناه)، أو شكوك حول التزامها بها أو تطبيقها ويحدد أثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام.

الشكوك	إستجابة المدقق المطلوبة
عدم كفاءة الإدارة، الافتقار للنزاهة أو القيم الأخلاقية	تحديد أثر المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. وعلى المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية إذا:- • أستنتج المدقق أن هناك شكوكا كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة غير موثوقة؛ • لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة.

الإقرارات المكملة/ الإضافية

إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة، يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الضروري طلب:-

إقرارات خطية مكملة/ إضافية حول البيانات المالية

ويمكن أن تكمل هذه الإقرارات الخطية الإقرارات الأخرى المطلوبة في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٠ لكنها لا تشكل جزءً منها. والأمثلة على هذا تتضمن:-

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائماً.
- ما إذا تم الاعتراف بالمسائل التالية، حيثما كانت ذات علاقة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وفقا لذلك الإطار:-
  - الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات أو تصنيفها؛
  - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على حد سواء؛
  - حق ملكية الأصول أو السيطرة عليها؛
  - الرهونات العقارية أو الرهونات على الأصول والأصول المرهونة كضمانة أضافية؛ و
  - جوانب القوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، بما في ذلك عدم الامتثال.

الإقرارات الخطية الإضافية

إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة في معيار التدقيق الدولي٥٨٠ الفقرة ١١، يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة توفير إقرارات خطية مثل:-

- مصادقة الإدارة بأنها قامت بإبلاغ المدقق بكافة عيوب نظام الرقابة الداخلية التي تعلم الإدارة بها.
- توكيدات محددة.

في بعض الحالات قد يكون مستحيلا الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بدون وجود إقرار خطي من الإدارة يفيد بمصادقتها على الأسباب أو التقديرات أو النوايا فيما يتعلق بتوكيدات محددة في البيانات المالية. وتشمل المسائل التي يمكن أخذها بالاعتبار:-

- التاريخ السابق للمنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة،
- الأسباب وراء اختيار المنشأة لسياق معين للأعمال،
- قدرة المنشاة على الاستمرار في سياق أعمال معين، و
- وجود أو نقص أي معلومات أخرى كان من الممكن الحصول عليها خلال سير أعمال التدقيق، والتي يمكن أن تكون غير منسجمة مع تقدير الإدارة أو نيتها.

نقطة للتأمل

ينبغي قضاء بعض الوقت للاجتماع مع الإدارة لشرح طبيعة الإقرارات المطلوبة، والتأكد من أن الإدارة مدركة تماما لما وافقت على توقيعه.

١٩.٥ نموذج الإقرارات الخطية

يتبع نموذج خطاب الإقرار للإدارة الوارد في مواد دراسة الحالة الصيغة الواردة في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠.

١٩.٦ دراسة الحالة- إقرارات الإدارة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

إقرارات الإدارة

فيما يلي أمثلة على إقرارات الإدارة التي قدمها سوراج، وبعض إجراءات التدقيق الإضافية التي يمكن أن تنطبق.

إقرار الإدارة	التقييم
ليس هناك خلل في الآلات التي حلت مكانها آلات جديدة. والسبب هو أن الآلات تتعطل، وبالتالي ستكون هناك حاجة من وقت لأخر للآلات القديمة عندما تكون الآلات الجديدة تخضع للتصليح.	*الاستعلام من مدير الإنتاج وآخرين لتحديد ما إذا كانت الأدوات والمعدات، الجديدة أو القديمة، هي حاليا قيد الاستخدام وقابلة للتشغيل. ويمكن التحقق من خلال الفحص المادي ومراجعة سجلات الصيانة.*
لا يوجد مخصصات إضافية للبضائع المتضررة بشكل طفيف، والتي تم تحديدها خلال جرد المخزون.	*التحقق فما إذا كانت البضائع المتضررة قد تم بيعها في الواقع بعد نهاية الفترة. والاستعلام من مدير الإنتاج حول ما إذا كان يتم بيع البضائع المتضررة كما هي أو يجري إصلاحها (وإذا كان كذلك فما هي التكلفة؟) أو تباع بأسعار مخفضة.*

وفي ختام عملية التدقيق، يتم توثيق الإقرارات الهامة في خطاب إقرار الإدارة الذي يقوم بتوقيعه سوراج ديفتا وجواد كساب.

ويمكن تضمين مثل هذه الإقرارات في خطاب على النحو التالي.

ترويسة ديفتا للأثاث

١٥ مارس، ٢٠X٣

إلى: جامل وودويند ووينغ المحدودة
٥٥ شارع كينغستون
كيب تاون، الأراضي المتحدة
١٢٣-٥٠٠٠٤

عزيزي السيد لي:
تم تقديم خطاب الإقرار هذا فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قمت بها للبيانات المالية لشركة ديفتا للأثاث للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢ لغايات التعبير عن الرأي فيما إذا تم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الجوهرية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ونؤكد على ما يلي:-

البيانات المالية

- قمنا بالوفاء بمسؤوليتنا، كما هي واردة في شروط العملية المؤرخة في ١٥ أكتوبر ٢٠X٢ لإعداد البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتحديدا أن البيانات المالية قد تم عرضها بصورة عادلة وفقا لتلك المعايير.
- الافتراضات الهامة التي استخدمناها في عمل تقديراتنا المحاسبية، بما في ذلك التي تم قياس القيمة العادلة وفقا لها، معقولة.
- تم محاسبة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بصورة ملائمة وتم الإفصاح عنها وفقا لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تم تعديل أو الإفصاح عن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية والتي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعديلها أو الإفصاح عنها.
- تعتبر تأثيرات الأخطاء غير المصححة غير جوهرية، سواء كانت منفردة أو متراكمة، بالنسبة للبيانات المالية ككل. وقد أرفقت بخطاب الإقرار قائمة بالأخطاء غير المصححة.
- التزمت الشركة بجميع جوانب الاتفاقات التعاقدية التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية في حال عدم الامتثال.
- لم يكن هناك عدم امتثال لمتطلبات الهيئات التنظيمية التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية في حال عدم الامتثال.
- لدى الشركة حق ملكية مُرضي لجميع الأصول، وليس هناك أي رهونات عقارية أو رهونات على أصول الشركة، باستثناء تلك التي تم الإفصاح عنها في الملاحظة X على البيانات المالية.
- ليس لدينا خطط للتخلي عن خطوط للمنتجات، أو خطط أو نوايا من شأنها أن تسفر عن أي فائض أو تقادم للمخزون، ولا يوجد أي مخزون مذكور بمبلغ يزيد عن صافي القيمة الممكن تحقيقها.

- لم يكن هناك انخفاض في القيمة الممكن تحقيقها للأصول الثابتة (الأدوات) التي حلت مكانها الآن آلات جديدة.

المعلومات المقدمة

- لقد قمنا بتزويدك بما يلي:-
  - إمكانية وصول إلى كافة المعلومات التي ندرك علاقتها بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
  - المعلومات الإضافية التي طلبتها منا لغايات التدقيق؛
  - إمكانية وصول غير محدودة للأشخاص ضمن المنشأة والذين قررت أنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- تم تسجيل كافة المعاملات في السجلات المحاسبية، والتي هي معكوسة في البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن نتائج تقييمنا لمخاطر أن البيانات المالية قد تشوبها أخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال.
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال، والتي نحن على علم بها وتؤثر على المنشأة، وهي تشمل:-
  - الإدارة؛
  - الموظفين ذوي الأدوار الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية،
  - الآخرين، حيث يمكن أن يكون للاحتيال تأثير جوهري على البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بمزاعم الاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال والتي تؤثر على البيانات المالية للمنشأة والتي أبلغ عنها الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو المشرعين أو غيرهم.
- لقد أفصحنا لك عن كافة الحوادث المعروفة لعدم الالتزام أو الاشتباه بعدم الالتزام بالقوانين أو الأنظمة والتي ينبغي أخذ تأثيراتها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن هوية الأطراف ذات العلاقة التابعة للمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي نحن على علم بها.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

____

سوراج ديفتا

____

جواد كساب

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

إقرارات الإدارة

فيما يلي أمثلة على إقرارات الإدارة التي قدمها راج، وبعض إجراءات التدقيق الإضافية التي يمكن أن تنطبق.

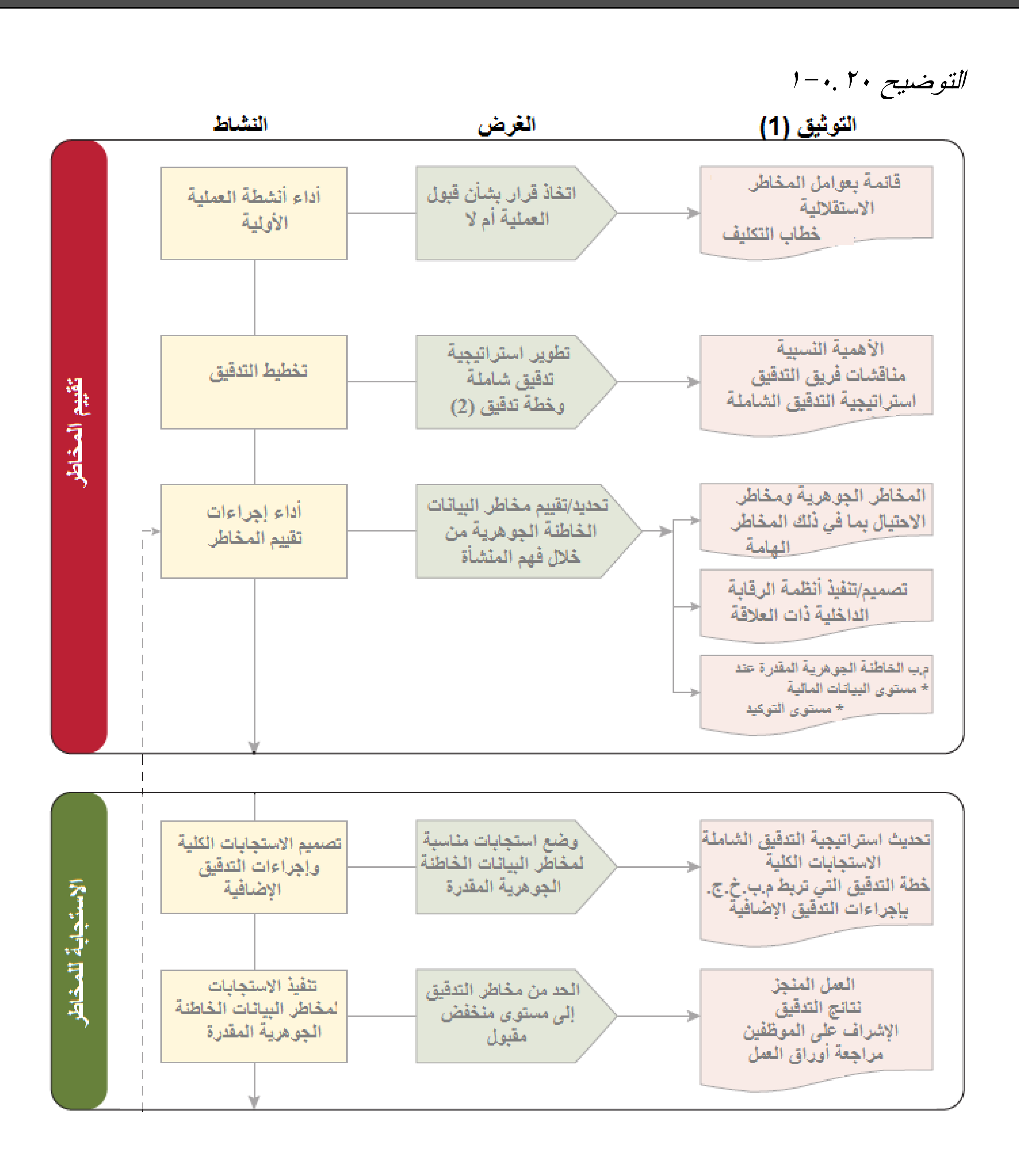
إقرار الإدارة	التقييم
لا توجد ضرورة لأي مخصص إضافي للحسابات المشكوك في تحصيلها. فحساب ديفتا قابل للتحصيل بشكل كامل وحسابات الذمم المدينة الأخرى ليست هامة بما يكفي لتقدير مخصص لها.	*إرسال مصادقة حسابات الذمم المدينة لديفتا.* *الاستعلام من راج وروبي لفهم مختلف حسابات الذمم المدينة للعملاء ومدفوعاتهم التاريخية، والبحث عن أي اتجاهات. والتحقق من أن نسبة حسابات الذمم المدينة لغير ديفتا ليست هامة، كما يشير العميل.* *مراجعة المدفوعات اللاحقة لدعم قابلية التحصيل للحساب.* *النظر في أي معلومات ذات علاقة من تدقيق ديفتا.*
لا تزال ديفتا راضية عن جودة البضائع التي نبيعها لها.	*مراجعة مردودات المبيعات التاريخية والبحث عن أي اتجاهات.* *مراجعة نتائج مصادقات حسابات الذمم المدينة لديفتا للبحث عن أي تعليق على جودة السلع أو قابلية تحصيل المبالغ.* *إجراء مراقبة للمخزون والبحث عن البنود المتقادمة أو مخزون غير متحرك.* *الاستعلام من روبي بالنسبة لجودة البضائع وأية اتصالات قد تلقتها من ديفتا بشأن جودة البضاعة التي اشترتها حتى تاريخه.*

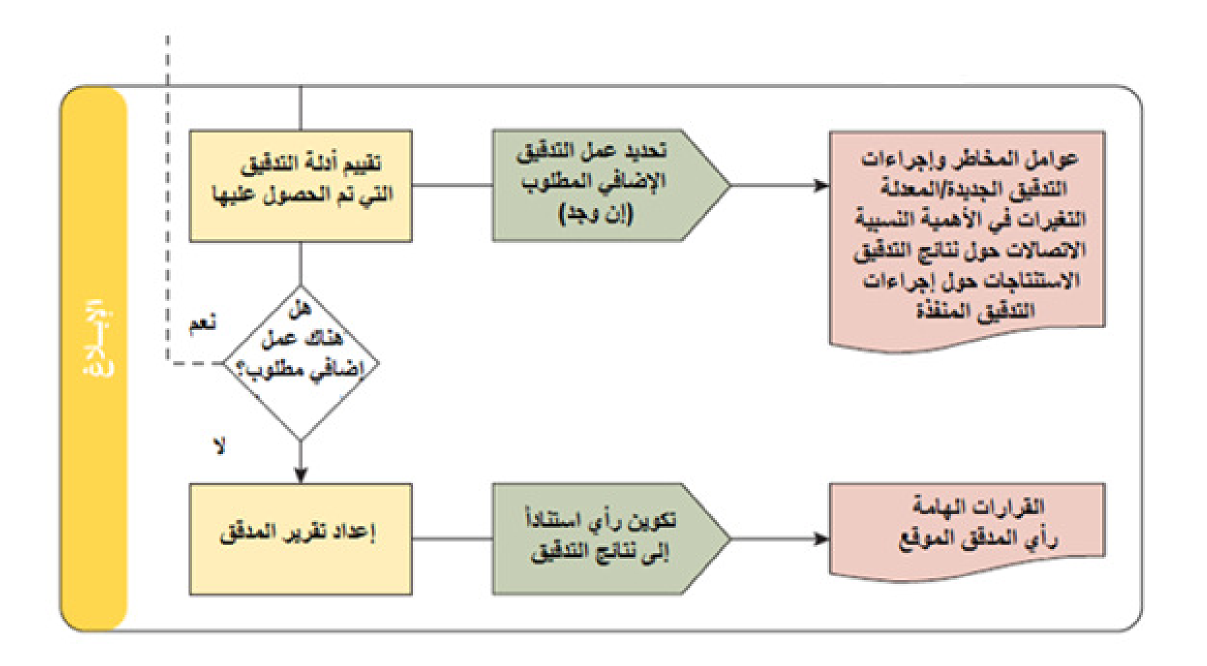
وفي ختام عملية التدقيق، يتم توثيق الإقرارات الهامة في خطاب الإقرار للإدارة الذي سيوقعه راج كومار.

ويمكن تضمين مثل هذه الإقرارات في خطاب كالذي وضحناه سابقا في دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث.

٢٠. الإبلاغ – لمحة عامة

التوضيح ٢٠ .٠–١





ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١١	لدى إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، تتلخص الأهداف الكلية للمدقق فيما يلي:- (أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، مما يُمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار مطبق لإعداد التقارير المالية؛ و (ب) الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٢	في جميع الحالات التي لا يمكن فيها الحصول على تأكيد معقول والتي يكون فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كاف في الظروف القائمة لأهداف الإبلاغ إلى مستخدمي البيانات المالية المستهدفين، تقتضي معايير التدقيق الدولية بأن يقوم المدقق بحجب رأي معين أو الانسحاب (أو الاستقالة) من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به.

تشمل المرحلة النهائية من عملية التدقيق ما يلي.

التوضيح ٢٠ .٠-٢



إن المفاهيم الأساسية التي تم تناولها في مرحلة الإبلاغ هي على النحو التالي.

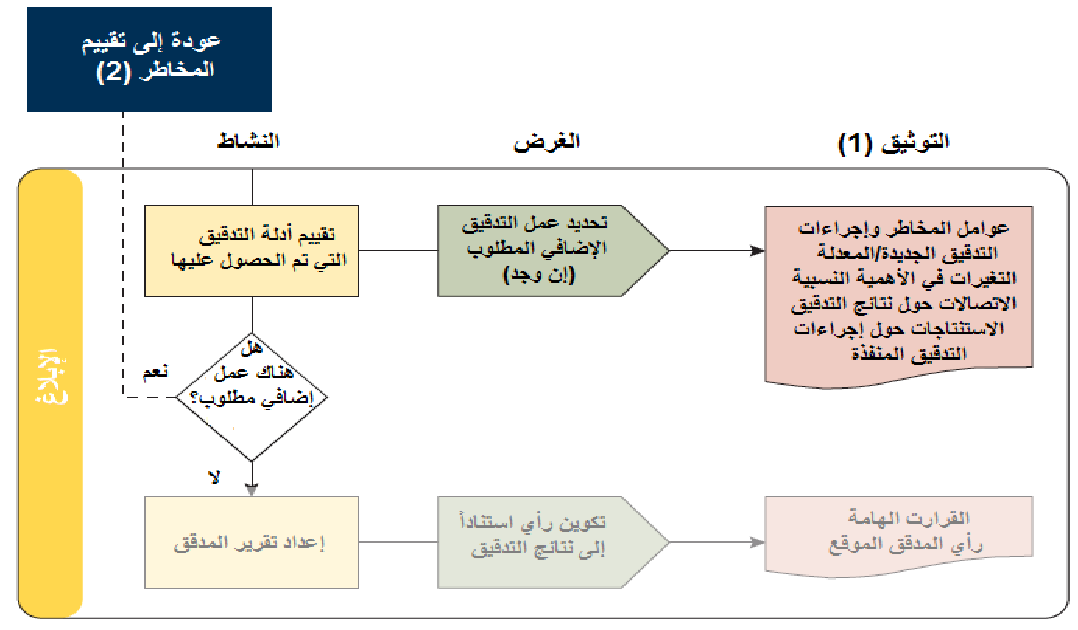
التوضيح ٢٠ .٠-٣

	المجلد والفصول
الأحداث اللاحقة	مجلد ١- فصل ١٣
المنشأة المستمرة	مجلد ١- فصل ١٤
وثائق التدقيق	مجلد ١- فصل ١٦
الإبلاغ عن نتائج التدقيق	مجلد ٢- فصل ٢٢
تقرير المدقق	مجلد ١- فصل ١٧

٢١. تقييم أدلة التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول تقييم كافية وملائمة أدلة التدقيق بحيث يمكن الخلوص إلى استنتاجات معقولة يستند عليها رأي المدقق.	٢٢٠، ٣٣٠، ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠

التوضيح ٢١.٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٥	يتحمل شريك العملية مسؤولية:- (أ) التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ و (المرجع: الفقرات ١٣أ-١٥أ و٢٠أ) (ب) تقرير المدقق الذي يعد مناسبا في الظروف.
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٦	يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها وفقا لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بالشركة. (المرجع: الفقرات ١٦أ-١٧أ و ٢٠أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٧	في تاريخ تقرير المدقق أو قبل ذلك، يشعر شريك العملية بالرضا، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية، إزاء الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات ١٨أ-٢٠أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٨	ينبغي على الشريك في العملية:- (أ) تحمل مسؤولية قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة؛ (ب) أن يشعر بالرضا إزاء قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة خلال فترة العملية، سواء بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواء داخل أو خارج المؤسسة؛ (ج) أن يشعر بالرضا إزاء الاتفاق مع الجهة التي تمت مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناشئة عنها؛ و (د) تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد تنفيذ الاستنتاجات الناتجة عن مثل هذه المشاورات. (المرجع: الفقرات ٢١أ-٢٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٩	فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت الشركة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها. وينبغي على شريك العملية:- (أ) تعيين مراجع لرقابة جودة العملية؛ (ب) مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك تلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال مراجعة رقابة جودة العملية؛ و (ج) ألا يؤرَخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرات ٢٣أ- ٢٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ٢٠	ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية إجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق. وينبغي أن يتضمن هذا التقييم:- (أ) مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية؛ (ب) مراجعة البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح؛ (ج) مراجعة وثائق التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية وبالاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛ و (د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق والنظر فيما إذا كان تقرير المدقق مناسباً. (المرجع: الفقرات ٢٦أ-٢٧أ، ٢٩أ-٣١أ).

٢١ .١ لمحة عامة

بعد أداء إجراءات التدقيق المخطط لها، يتم إجراء تقييم للنتائج. وهذا سيتضمن مراجعة لوثائق التدقيق ومناقشات مع فريق العملية، وأية تغييرات على خطط التدقيق نتيجة للإجراءات التي تم أداؤها. وترد أدناه بعض الاعتبارات الرئيسية.

التوضيح ٢١ .١-١

رقابة الجودة	تقع على عاتق شريك العملية التأكد من أداء مراجعات للملف وفقا لسياسات وإجراءات المراجعة المطبقة في الشركة، وأن رأي المدقق مناسب.
المشاورات	إن شريك العملية مسؤول عن التأكد مما يلي:- • أن فريق العملية سعى للمشاورات المناسبة (داخليا ضمن الشركة وخارجيا مع أطراف ثالثة على حد سواء) بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل؛ و • أن الاستنتاجات الناجمة عن مثل هذه المشاورات قد تم توثيقها وتنفيذها.
مراجعة رقابة جودة العملية	عندما تتطلب سياسة الشركة إجراء مراجعة رقابة جودة العملية، يقوم شريك العملية بما يلي:- • التأكد من تعيين مراجع مؤهل بشكل مناسب لمراجعة رقابة جودة العملية؛ • مناقشة مسائل التدقيق الهامة مع مراجع رقابة جودة العملية؛ و • ألا يؤرَخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية.

إن هدف المدقق هو أن يكون راضيا عن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وإصدار تقرير المدقق بصياغة مناسبة.

ويتناول تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها المسائل الواردة أدناه.

التوضيح ٢١ .١-٢

الأهمية النسبية	هل المبالغ التي تم تحديدها للأهمية النسبية وأهمية الأداء ما زالت ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة؟ وإذا كان من المناسب أن تكون الأهمية النسبية الكلية (للبيانات المالية ككل) أقل من تلك التي تم تحديدها في البداية، يكون المدقق مطالباً بتحديد:- • ما إذا كان من الضروري مراجعة أهمية الأداء؛ و • ما إذا كان توقيت وطبيعة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية يبقى مناسباً.
المخاطرة	في ضوء نتائج التدقيق، هل ما زالت تقييمات مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد مناسبة؟ إن لم تكن كذلك، سيتم إعادة النظر في تقييمات المخاطر وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها.

الأخطاء	هل تم الأخذ في الاعتبار الأثر على تدقيق الأخطاء التي تم تحديدها والأخطاء غير المصححة؟ هل تم الأخذ في الاعتبار سبب الأخطاء/ الانحرافات؟ فهي قد تشير إلى مخاطرة لم يتم تحديدها أو عيب هام في الرقابة الداخلية. هل هناك حاجة لتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق؟ وهذا ينطبق في الحالات التالية:- • طبيعة الأخطاء التي تم تحديدها وظروف حدوثها تشير إلى أن أخطاء أخرى قد تكون موجودة، وعند جمعها مع الأخطاء التي تراكمت خلال عملية التدقيق يمكن أن تكون جوهرية، • المجموع الكلي للأخطاء التي تراكمت خلال عملية التدقيق تقترب من الأهمية النسبية. هل تم أداء إجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كانت الأخطاء ستبقى موجودة (في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) في الحالات التي تم الطلب فيها من الإدارة تصحيح الأخطاء؟
الاحتيال	هل المعلومات التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات تقييم المخاطر الأخرى والأنشطة ذات العلاقة تشير إلى أن واحد أو أكثر من عوامل مخاطر الاحتيال موجودة؟ هل تشير الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها قرب نهاية عملية التدقيق إلى وجود مخاطرة بيانات خاطئة جوهرية لم يتم إدراكها مسبقا بسبب الاحتيال؟ هل تم تقييم الأخطاء التي تم تحديدها، وذلك لتحديد ما إذا كانت مثل هذه الأخطاء تشير إلى احتيال؟ إذا كان الأمر كذلك، ينبغي تقييم الآثار المترتبة على الأخطاء في ما يتعلق بالجوانب الأخرى من التدقيق، ولا سيما في موثوقية إقرارات الإدارة. ومن المستبعد أن تكون حالة الاحتيال واقعة معزولة. هل هناك أي سبب للاعتقاد بأن الإدارة قد تكون متورطة الأخطاء التي تم تحديدها، سواء كانت جوهرية أم لا، بسبب الاحتيال؟ إذا كان الأمر كذلك، ينبغي إعادة التقييم لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية الناتجة عن الاحتيال وأثرها الناتج على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المّقيمة. كما ينبغي النظر فيما إذا كانت الظروف أو الشروط تشير إلى تواطؤ محتمل يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها سابقا. وإذا تم تحديد مخاطر الاحتيال، يكون من الممكن التأكد من أن البيانات المالية لا تشوبها أخطاء مادية نتيجة للاحتيال. وإن لم يكن ذلك ممكنا، ينبغي تحديد الآثار المترتبة على التدقيق، بما في ذلك ما إذا كانت تشكك في القدرة على الاستمرار في أداء عملية التدقيق.
الأدلة	هل تم الحصول على أدلة كافية وملائمة لخفض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية إلى مستوى منخفض مقبول؟ هنا ينبغي النظر في الحاجة إلى أداء إجراءات إضافية.
الإجراءات التحليلية	هل الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها في مرحلة المراجعة النهائية للتدقيق:- • تثبيت نتائج التدقيق؛ أو • تحدد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي لم يتم تحديدها سابقا؟

٢١ .٢ إعادة تقييم الأهمية النسبية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٠	قبل تقييم أثر البيانات الخاطئة غير المصححة ، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية المحددة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ ليؤكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (المرجع: الفقرات ١١أ- ١٢أ)

قبل أن يقوم المدقق بتقييم نتائج أداء الإجراءات وأي أخطاء ناجمة عنها، فإن الخطوة الأولى هي إعادة تقييم المبالغ المقررة للأهمية النسبية وأهمية الأداء. وهذا أمر ضروري لأن التحديد الأولي للأهمية النسبية سيكون مستندا في كثير من الأحيان على تقديرات للنتائج المالية للمنشأة، في حين أن النتائج المالية الفعلية قد تكون مختلفة. والعوامل التي من شأنها أن تؤدي إلى تغيير تشمل ما يلي:-

- التحديد الأولي للأهمية النسبية لم يعد مناسبا في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة؛
- توفر معلومات جديدة (مثل توقعات المستخدمين) التي من شأنها أن تكون قد تسببت في تحديد المدقق لمبلغ مختلف (أو مبالغ مختلفة) في البداية؛ و
- أخطاء غير متوقعة قد تتسبب في تجاوز مبلغ الأهمية النسبية لفئة معينة من المعاملات أو رصيد الحساب او الإفصاح.

وكلما كان التعديل ضرورياً، يكون المدقق مطالبا بدراسة وتوثيق الأثر على المخاطر المُقيمة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة.

وإذا كان مطلوبا أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل، ينبغي أيضا تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل أهمية الأداء. وإذا كان الأمر كذلك، ينبغي تحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة.

نقطة للتأمل

إذا كان لا بد من تعديل الأهمية النسبية، ينبغي عدم الانتظار حتى نهاية التدقيق للتغيير. وفي حال تم خفض الأهمية النسبية، قد يتطلب الأمر كذلك تغييرات في تقييمات المخاطر وأداء إجراءات تدقيق إضافية.

٢١ .٣ التغييرات في تقييمات المخاطر

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
٣٣٠,٢٥	يتعين على المدقق على أساس إجراءات التدقيق التي يتم أدائها وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وقبل استكمال التدقيق أن يقّيم فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد تبقى مناسبة (المرجع: الفقرات ٦٠أ- ٦١أ)

وغالبا ما يكون تقييم المخاطر على مستوى التوكيد مستنداً إلى أدلة التدقيق المتاحة قبل أداء إجراءات التدقيق الإضافية. وخلال الوقت الذي يجري فيه أداء تلك الإجراءات، قد يتم الحصول على معلومات جديدة تتطلب تعديل تقييم المخاطر الأصلي.

وعلى سبيل المثال، في تدقيق المخزون، قد يكون مستوى التقييم لمخاطرة توكيد "الاكتمال" منخفض، بناء على التوقع بأن الرقابة الداخلية تعمل على نحو فعال. وإذا وجد اختبار أنظمة الرقابة الداخلية أنها ليست فعالة، فإن تقييم المخاطر سيحتاج إلى تغيير وأداء إجراءات تدقيق إضافية لخفض المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وينطبق الشيء نفسه على أي إجراءات تدقيق منفذة لا تتطابق فيها النتائج مع التوقعات.

وبعض النقاط الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان تقييم المخاطر الأصلي قد تغير أم لا مبينة في التوضيح أدناه.

التوضيح ٢١.٣-١

الرقابة الداخلية	**اختبارات أنظمة الرقابة** • هل تدعم نتائج أداء اختبارات أنظمة الرقابة المستوى المخطط له من خفض المخاطر على أساس فعاليتها التشغيلية؟ **تجاوز الإدارة** • هل هناك أي أدلة على تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية القائمة؟ **عيوب الرقابة** • هل هناك خطأ (أخطاء) محتملة تنجم عن عيب في الرقابة الداخلية يجدر جلبها فورا لعناية الإدارة؟
طبيعة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها	**عوامل المخاطر الجديدة** • هل تحدد الأدلة أي جديد في المخاطر التجارية أو عوامل مخاطر احتيال أو تجاوز الإدارة؟ **الأدلة المتناقضة** • هل تتناقض الأدلة التي تم الحصول عليها مع غيرها من مصادر المعلومات المتوفرة؟ **الأدلة المتعارضة** • هل تتعارض الأدلة التي تم الحصول عليها مع الفهم الحالي للمنشأة؟ **السياسات المحاسبية** • هل هناك أدلة على أن السياسات المحاسبية للمنشأة ليست دائما مطبقة بشكل متسق؟ **العلاقات غير القابلة للتنبؤ** • هل تثبت الأدلة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية؟ **الاحتيال** • هل هناك أدلة على أي أنماط أو حالات شاذة أو استثناءات أو انحرافات تم العثور عليها في أداء الاختبارات، مما يمكن أن يشير إلى احتمال حدوث احتيال (بما في ذلك تجاوز الإدارة)؟ **موثوقية الإقرارات** • هل هناك أدلة تشكك في موثوقية الإقرارات التي قدمتها الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة؟
طبيعة الأخطاء	**التحيز في التقديرات** • هل يمكن أن تشير الأخطاء في التقديرات المحاسبية والقياسات بالقيمة العادلة إلى وجود نمط محتمل من تحيز الإدارة؟ **الأخطاء** • هل تشكل الأخطاء، سواء بشكل فردي أو مجتمعة مع جميع الأخطاء غير المصححة الأخرى، أخطاء هامة في البيانات المالية ككل؟

وحيث لا يتغير تقييم المخاطر الأصلي، ينبغي توثيق التفاصيل وتحديد تقييم المخاطر المنقح. ويجب أن يكون هناك أيضا تفاصيل عن كيفية تغيير خطة التدقيق المفصلة للتصدي لتقييم المخاطر المنقح. وقد يكون هذا التعديل على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها أو أداء إجراءات التدقيق الإضافية.

نقطة للتأمل

ينبغي تخصيص وقت في التدقيق لمناقشة فريق العملية للنتائج التي توصلوا إليها (كمجموعة) مباشرة بعد الانتهاء من العمل. ويمكن للمسائل الواردة في التوضيح أعلاه أن تشكل جدول الأعمال. وينبغي تذكر أن الكشف عن الغش غالبا ما يأتي من تجميع أجزاء المعلومات حول أمور صغيرة وغير هامة ظاهريا.

٤. ٢١ تقييم أثر الأخطاء

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٣	هدف المدقق هو تقييم:- (أ) أثر الأخطاء المحددة على التدقيق؛ و (ب) أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٥	يقوم المدقق بتجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق عدا تلك البيانات الخاطئة غير المهمة. (المرجع: الفقرة ٢أ-٣أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٦	يحدد المدقق ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بحاجة إلى مراجعة في حال:- (أ) كانت طبيعة البيانات الخاطئة المحددة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى احتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تم تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية؛ أو (المرجع: الفقرة ٤أ)؛ (ب) كان مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية المحددة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠. (المرجع: الفقرة ٥أ).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٧	إذا قامت الإدارة، بناء على طلب المدقق، بفحص فئة معية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات الخاطئة المصححة التي تم كشفها، فيتعين على المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كانت الأخطاء لا تزال موجودة. (المرجع: الفقرة: ٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٨	يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر. ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات ٧أ-٩أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٩	إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي أبلغ عنها المدقق، فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب رفض الإدارة عمل التصحيحات وينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية. (المرجع: الفقرة ١٠أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية، بشكل منفرد أو بمجموعها. وخلال القيام بهذا التحديد، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالاعتبار: (أ) حجم وطبيعة البيانات الخاطئة فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها؛ و (المرجع: الفقرات ٣١أ-١٧أ و ١٩أ-٢٠أ) (ب) تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١٨أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات: ٢١أ-٢٣أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٣	يقوم المدقق بإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل.
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٤	يطلب المدقق إقرارا خطيا من الإدارة، وحيثما كان ملائما، من أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، على البيانات المالية ككل. ويتم تضمين ملخص لهذه البنود أو تضمينه بالإقرار الخطي. (المرجع: الفقرة ٢٤أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٨	يتعين على المدقق تقييم ما إذا، بالاستناد إلى أدلة التدقيق، كانت التقديرات المحاسبية في البيانات المالية إما معقولة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ. (المرجع: الفقرات ١١٦أ-١١٩أ)

والهدف من تقييم الأخطاء هو تحديد الأثر على التدقيق، وما إذا كانت هناك حاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية.

وقد تكون هناك حاجة إلى تعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطط التدقيق المفصلة في الحالات التالية:-

- طبيعة أو ظروف الأخطاء المحددة تشير إلى أن أخطاء أخرى قد تكون موجودة، بحيث أنه عندما تكون مجتمعة مع الأخطاء المحددة، يمكن أن تزيد من أهمية الأداء؛ أو
- المجموع الكلي للأخطاء التي تم تحديدها وغير المصححة يقترب من أو يزيد عن أهمية الأداء.

نقطة للتأمل

ينبغي التذكر أنه سيكون هناك دائما مخاطرة أخطاء غير مكتشفة في البيانات المالية. وهذا يعود للقيود المتأصلة للتدقيق والمذكورة في المجلد ١، الفصل ١.٤ من هذا الدليل.

ويمكن أن تنشأ الأخطاء في المجالات المحددة في التوضيح أدناه.

التوضيح ٢١ .٤-١

المصدر	الوصف
حالات عدم الدقة أو الاحتيال	قد يتم ارتكاب الأخطاء من جانب موظفي المنشأة في جمع أو معالجة البيانات التي يتم على أساسها إعداد البيانات المالية. وهذا يشمل أيضا الأخطاء التي تتم خلال القطع في نهاية الفترة. وبالإضافة إلى تحديد الأخطاء المحددة، قد يقوم المدقق أيضا بما يلي:- • قياس الأخطاء في مجموعة معينة (مثل المبيعات) من خلال أخذ عينات الوحدات النقدية. ويمكن توقع مجموع الأخطاء المحتملة عند استخدام عينة تمثيلية؛ و • النظر في طبيعة الأخطاء التي تم تحديدها، فإذا كان هناك العديد من الأخطاء التي تؤثر على رصيد معين أو مجال عمل معين، قد يكون ذلك مؤشراً على وجود مخاطر البيانات الخاطئة المحددة كنتيجة للاحتيال.
حالات الحذف أو الاحتيال	قد لا يتم تسجيل بعض المعاملات، إما سهوا أو عمدا، بحيث تشكل الأخيرة احتيالاً.
المعاملات الهامة	عدم وجود مبررات تجارية لمعاملات هامة (غير اعتيادية أو خارج سياق العمل الطبيعي للمنشاة) قد يكون الغرض منه التلاعب بالبيانات المالية أو إخفاء سوء استخدام الأصول.
القيود اليومية	قد تكون هناك قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها قد حدثت خلال الفترة أو في نهاية الفترة. ويمكن أن يكون هذا الأمر قد تم للتلاعب بالمبالغ المذكورة في البيانات المالية.
الأخطاء في التقديرات	قد يتم حساب تقديرات الإدارة بشكل غير صحيح، أو التغاضي عن أو إساءة تفسير بعض الحقائق، أو استخدام افتراضات خاطئة، أو تضمين بعض عناصر الانحياز إذا كانت تقديرات المنشأة خارج نطاق المقبول. ويمكن أيضا للتقديرات أن تشوبها أخطاء متعمدة للتلاعب في نتائج البيانات المالية.
الأخطاء في القيمة العادلة	قد يكون هناك عدم توافق مع أحكام الإدارة فيما يتعلق بالقيمة العادلة لأصول وإلتزامات وعناصر ملكية معينة يكون قياسها أو الإفصاح عنها مطلوبا بالقيمة العادلة وفقا للإطار المالي.
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	قد يكون هناك عدم توافق مع الإدارة فيما يتعلق باختيار واستخدام سياسات محاسبية معينة.
الأخطاء غير المصححة في الأرصدة الافتتاحية	ستنعكس الأخطاء غير المصححة من الفترات السابقة في الأرصدة الافتتاحية. وإذا لم يتم تعديلها، فإنها قد تسبب أيضا أخطاء في البيانات المالية للفترة الحالية.
الاعتراف بالايرادات	المبالغة في أو التقليل من الإيرادات (الاعتراف بإيرادات سابقة لأوانها أو تسجيل إيرادات وهمية أو تحويل الإيرادات على نحو غير لائق لفترة لاحقة).

المصدر	الوصف
ضعف الرقابة الداخلية	يمكن أن تنجم الأخطاء عن عيوب غير متوقعة في الرقابة الداخلية. وينبغي مناقشة هذه العيوب وإبلاغها للإدارة، والنظر في أداء عمل إضافي لتحديد الأخطاء الأخرى التي قد تكون موجودة.
عرض أو إفصاحات البيانات المالية	قد تكون إفصاحات معينة مطلوبة في البيانات المالية بموجب الإطار المحاسبي قد تم حذفها أو غير كاملة أو غير دقيقة.

تجميع الأخطاء المكتشفة

ينبغي تجميع الأخطاء التي تم تحديدها خلال التدقيق، بخلاف تلك التي يكون من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق. كما يمكن التمييز بينها على أساس أخطاء واقعية وأخطاء تقديرية وأخطاء متوقعة.

نقطة للتأمل

يمكن تجميع معظم الأخطاء الكمية بحيث يمكن تقييم الأثر الكلي على البيانات المالية. ومع ذلك، فإن بعض الأخطاء (مثل إفصاحات البيانات المالية غير المكتملة أو غير الدقيقة) والنتائج النوعية (مثل احتمال وجود احتيال) لن يكون من الممكن تجميعها. وينبغي توثيق هذه الأخطاء وتقييمها على أساس فردي.

ولتمكين تقييم الأثر الكلي للأخطاء غير المصححة، يمكن توثيقها على ورقة عمل محفوظة مركزيا. وسيوفر هذا الإجراء ملخص لجميع الأخطاء غير التافهة غير المصححة التي تم تحديدها.
وهناك عدد من المراحل في عملية التجميع التي يكون النظر في أثر الأخطاء المجمعة ممكنا فيها، على النحو التالي.

التوضيح ٢١ .٤-٢

تقييم إقرارات الإدارة	
ينبغي النظر في أثر الأخطاء غير المصححة على:	كل رصيد حساب أو فئة من المعاملات
	إجمالي الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة
	إجمالي الأصول والإلتزامات
	إجمالي الإيرادات والنفقات (الدخل قبل الضرائب)
	صاف الدخل

ويبين التوضيح أدناه طريقة ممكنة لتجميع الأخطاء.

ملاحظة: لأغراض هذا المثال تم اعتبار الأخطاء التي تصل إلى ١٠٠ يورو ليست ذات أهمية وبالتالي لن تتم مراكمتها.

التوضيح ٢١ .٤-٣

ملخص الأخطاء المكتشفة

الوصف	ظروف الحدوث	ورقة العمل المرجعية	الأصول	الإلتزامات	الدخل قبل الضرائب	حقوق الملكية	تم التصحيح ؟
الفشل في مراكمة إلتزامات الإيجار	واقعي- ناتج عن المراقبة			(٥,٥٠٠)	٥,٥٠٠	٤,١٢٥	**نعم**
مبيعات غير مسجلة	توقع من عينة تمثيلية		(١٢,٥٠٠)		(١٢,٥٠٠)	(٩,٣٧٥)	**نعم**
صاف الذمم المدينة للذمم الدائنة	واقعي- خطأ تصنيف		(٥,٥٠٠)	(٥,٥٠٠)			**نعم**
نفقات المعدات الرأسمالية	تقديري- خطا في تطبيق السياسة المحاسبية		(١٣,٥٠٠)		(١٣,٥٠٠)	(١٠,١٢٥)	**نعم**
مجموع الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق			(٣١,٥٠٠)	(١١,٠٠٠)	(٢٠,٥٠٠)	(١٥,٣٧٥)	
الأخطاء المصححة من جانب الإدارة			٣١,٥٠٠	١١,٠٠٠	٢٠,٥٠٠	١٥,٣٧٥	
مجموع الأخطاء غير المصححة			٠	٠	٠	٠	

يتعين مناقشة الأخطاء المكتشفة التي تم تحديدها مع الإدارة في الوقت المناسب مع طلب تصحيحها. ويمكن أن تؤثر التصحيحات على أرصدة البيانات المالية أو تعدل إفصاحات البيانات المالية غير الملائمة. وهذه الخطوات المتبعة في معالجة الأخطاء التي تم تحديدها مبينة أدناه.

التوضيح ٢١ .٤-٤

التصدي للأخطاء المكتشفة (التي تم تحديدها)	
إعادة تقييم الأهمية النسبية	النظر فيما إذا كان من الضروري تعديل الأهمية النسبية قبل تقييم أثر البيانات غير المصححة، استنادا إلى النتائج المالية الفعلية.
النظر في الأسباب والأثر على خطة التدقيق	النظر في الأسباب التي أدت إلى الأخطاء التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق. وهذا يشمل:- • مؤشرات محتملة للاحتيال؛ • احتمال وجود أخطاء أخرى؛ • وجود مخاطر لم يتم تحديدها؛ أو • عيب هام في الرقابة الداخلية. في ضوء النتائج الواردة أعلاه، ينبغي تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق. وهذا يكون ضروريا في الحالات التالية:- • أخطاء أخرى قد تكون موجودة، بحيث أنه عندما تكون مجتمعة مع الأخطاء المتراكمة خلال التدقيق، يمكن أن تكون جوهرية؛ أو • المجموع الكلي للأخطاء المتراكمة خلال التدقيق يقترب من الأهمية النسبية.

التصدي للأخطاء المكتشفة (التي تم تحديدها)	
الطلب من الإدارة إجراء التصحيحات	ينبغي الطلب من الإدارة تصحيح جميع الأخطاء التي تم تحديدها، بخلاف تلك التي يكون من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق.
الطلب من الإدارة أداء إجراءات إضافية	إذا لم يعرف المبلغ الدقيق للأخطاء في المجموعة (كما هو الحال في توقع الأخطاء التي تم تحديدها في عينة تدقيق)، ينبغي الطلب من الإدارة أداء إجراءات لتحديد مبلغ الأخطاء الفعلية، ثم بعد ذلك إجراء التعديلات المناسبة على البيانات المالية. وحيث يحدث هذا، ستكون بعض إجراءات التدقيق الإضافية ضرورية من جانب المدقق لتحديد ما إذا كانت أي أخطاء لا تزال موجودة.
رفض الإدارة تصحيح بعض أو جميع الأخطاء	إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع الأخطاء ينبغي:- • الحصول على فهم للأسباب التي تجعل الإدارة لا تقوم بالتصحيحات، وأخذ هذا الفهم في الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية؛ • التواصل بشان الأخطاء غير المصححة مع أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك اثرها على الرأي في تقرير المدقق (ما لم يكن ذلك محظورا بموجب قانون أو نظام)؛ و • الطلب من أولئك المكلفين بالحوكمة تصحيح الأخطاء التي بقيت دون تصحيح من الإدارة.

في تشكيل الاستنتاج حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة (بشكل فردي أو مجتمعة) ستتسبب في أخطاء جوهرية في البيانات المالية ككل، فإن المدقق سينظر في العوامل المدرجة في التوضيح أدناه.

التوضيح ٢١ .٤-٥

	النظر في
هل هناك خطأ جوهري؟	حجم وطبيعة الأخطاء من حيث علاقتها بـــ:- • البيانات المالية ككل؛ • فئات المعاملات و أرصدة الحسابات والإفصاحات المحددة؛ و • ظروف الحدوث الخاصة.
	القيود المتأصلة في الاختبارات الإحصائية أو التقديرية، بحيث تبقى هناك دائما احتمالية عدم اكتشاف بعض الأخطاء.
	ما مدى القرب المحتمل لمستوى إجمالي الأخطاء غير المصححة إلى مستوى (مستويات) الأهمية النسبية؟ وتزيد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية مع اقتراب الأخطاء التي تم تجميعها من عتبة الأهمية النسبية.
	الاعتبارات النوعية أو إمكانية الاحتيال التي يمكن أن يكون لأخطاء ذات مبلغ صغير نسبيا أثر جوهري على البيانات المالية.
	أثر الأخطاء غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة

ومن مسؤولية الإدارة ضبط البيانات المالية لتصحيح الأخطاء الجوهرية (بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية)، وتنفيذ أية إجراءات أخرى مطلوبة.

الاعتبارات النوعية

يمكن تقييم بعض الأخطاء بأنها جوهرية (سواء بشكل فردي أو عند جمعها مع غيرها من الأخطاء التي تراكمت خلال التدقيق)، حتى لو كانت أقل من الأهمية الكلية. ويبين التوضيح أدناه أمثلة على هذه المسائل.

التوضيح ٢١ .٤-٦

الأخطاء التي:	الوصف
تؤثر على الامتثال	عدم الامتثال للمتطلبات التنظيمية أو العهود البنكية أو غيرها من المتطلبات التعاقدية.
تغطي على التغييرات	على سبيل المثال، تغيير في الأرباح أو غيرها من الاتجاهات، وخاصة في سياق الظروف الاقتصادية وظروف الصناعة العامة.
تزيد من مكافآت الإدارة	الأخطاء التي من شأنها ضمان تلبية الاحتياجات اللازمة للمكافآت أو غيرها من الحوافز التعويضية.
تؤثر على الأطراف الأخرى	على سبيل المثال، الأطراف الخارجية والأطراف ذات العلاقة.
تؤثر على فهم المستخدمين	حذف لمعلومات (غير مطلوبة على وجه التحديد)، ولكنها بتقدير المدقق هامة لفهم المستخدمين للوضع المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.
تكون غير هامة الآن ولكن جوهرية في المستقبل	اختيار أو تطبيق غير صحيح لسياسة محاسبية لها أثر غير هام على البيانات المالية للفترة الحالية، ولكن من المحتمل أن يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية للفترات اللاحقة.
العهود البنكية	قد يكون مبلغ صغير نسبيا هام جدا للمنشأة إذا نتج عنه خرق للعهد أو القرض البنكي.
تؤثر على نسب الأداء	تؤثر على النسب المستخدمة لتقييم موقف المنشأة المالي أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية.

الإقرارات الخطية

يتعين توضيح مسؤولية الإدارة بأدلة، وذلك عن طريق الحصول على إقرار خطي من الإدارة. وهذا الإقرار سيذكر أن أي أخطاء غير مصححة (مع إرفاق أو تضمين قائمة) هي، برأي الإدارة، غير هامة سواء بشكل فردي أو مجمعة. وإذا كانت الإدارة غير موافقة على تقييم الأخطاء، قد تضيف إلى إقرارها الخطي عبارات مثل:-

"نحن لا نوافق على أن البنود... و ... تشكل أخطاء لأن [وصف الأسباب]".

ملاحظة: عند اتصال المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة لإبلاغهم بالنتائج، تكون هناك حاجة لتحديد الأخطاء الجوهرية غير المصححة بشكل فردي.

وحيث يتم إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن الأخطاء غير المصححة من جانب الإدارة، وبقيت الأخطاء مع ذلك غير مصححة، يكون المدقق مطالبا بالحصول على إقرار مماثل يذكر أن أولئك المكلفين بالحوكمة يعتقدون أيضا أن الآثار المترتبة على الأخطاء غير المصححة غير هامة، بشكل فردي أو مجتمعة، على البيانات المالية ككل. ويجب إدراج أو تضمين ملخص بهذه البنود مع الإقرار الخطي.

٥.٢١ أدلة التدقيق الكافية والمناسبة

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٦	على المدقق أن يستنتج فيما إذا تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة أثناء تكوينه لرأي معين، وعليه أيضا دراسة جميع أدلة التدقيق ذات العلاقة بغض النظر عما إذا كانت تبدو أنها تدعم أو تناقض التوكيدات الواردة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٦٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٧	على المدقق في حال لم يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يخص توكيد هام للبيانات المالية، أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وإذا لم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يحجب الرأي في البيانات المالية.

ويتمثل الهدف الكلي في الحصول على أدلة كافية ومناسبة لخفض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية إلى مستوى منخفض مقبول.

وما يشكل أدلة تدقيق كافية ومناسبة هو في نهاية المطاف مسألة تقدير مهني. وسيكون مستنداُ في المقام الأول على الأداء المرضي لإجراءات التدقيق الإضافية المصممة للتصدي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المٌقيمة. وهذا يشمل أي إجراءات إضافية أو معدلة تم أداؤها للتصدي للتغييرات التي تم تحديدها في تقييم المخاطر الأصلي. وبعض العوامل التي يتعين أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم كفاية ومناسبة أدلة التدقيق تشمل العوامل المحددة في التوضيح أدناه.

التوضيح ٥.٢١-١

تقييم كفاية ومناسبة أدلة التدقيق	
العوامل الواجب النظر فيها	**جوهرية الأخطاء** • ما مدى جوهرية الأخطاء في التوكيدات التي تم تناولها، وما هي احتمالية وجود تأثير هام للأخطاء (بشكل فردي أو مجتمعة مع أخطاء أخرى محتملة) على البيانات المالية؟ **استجابات الإدارة** • ما مدى استجابة الإدارة لنتائج التدقيق، وما هو مدى فعالية الرقابة الداخلية في التصدي لعوامل المخاطر؟ **الخبرة السابقة** • ما هي الخبرة السابقة في أداء إجراءات مماثلة، وهل تم تحديد أي أخطاء؟ **نتائج إجراءات التدقيق المنفذة** • هل تدعم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة الأهداف، وهل هناك أي إشارة إلى احتيال أو خطأ؟ **جودة المعلومات** • هل مصدر وموثوقية المعلومات المتاحة مناسبين لدعم استنتاجات التدقيق؟ **الإقناع** • ما مدى كون أدلة التدقيق مقنعة؟ **فهم المنشأة** • هل تدعم الأدلة التي تم الحصول عليها نتائج إجراءات مخاطر التقييم (التي أجريت للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية) أم تتناقض معها؟

إذا لم يكن من الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو يحجب الرأي في البيانات المالية.

٢١ .٦ الإجراءات التحليلية النهائية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين استنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة. (المرجع: الفقرة ١٧أ- ١٩أ)

وبالإضافة إلى أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تقييم المخاطر ومن ثم في وقت لاحق باعتبارها إجراء جوهري، يكون المدقق مطالبا بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال، أو بالقرب من نهاية، التدقيق عند تشكيل الاستنتاج الكلي (معيار التدقيق الدولي ٥٢٠).

وأهداف تنفيذ هذه الإجراءات التحليلية النهائية هي:-

- تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي لم يتم إدراكها سابقا؛
- التأكد من أن الاستنتاجات التي تشكلت خلال التدقيق حول عناصر فردية في البيانات المالية يمكن إثباتها؛ و
- المساعدة في التوصل إلى استنتاج كلي يتعلق بمدى معقولية البيانات المالية.

وإذا تم تحديد مخاطر جديدة أو علاقات غير متوقعة بين البيانات، قد يحتاج المدقق إلى إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها أو المنفذة.

٢١ .٧ النتائج والمسائل الهامة

الخطوة النهائية في عملية التقييم هي تسجيل جميع النتائج أو المسائل الهامة في وثيقة استكمال العملية. وقد تتضمن هذه الوثيقة ما يلي:-

- جميع المعلومات الضرورية لفهم النتائج أو المسائل الهامة؛ أو
- إشارات مرجعية، حسب الاقتضاء، لوثائق تدقيق داعمة أخرى.

وهذه الوثيقة قد تتضمن أيضا استنتاجات حول المعلومات التي حددها المدقق وتتعلق بالمسائل الهامة التي تتناقض أو تتعارض مع استنتاجات المدقق النهائية. ومع ذلك، لا يمتد هذا الشرط ليشمل الإبقاء على وثائق غير صحيحة أو جرى استبدالها، مثل مسودات البيانات المالية التي قد تكون غير مكتملة.

٢١ .٨ دراسات الحالة- تقييم أدلة التدقيق

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

وكنتيجة لتنفيذ إجراءات التدقيق المخطط لها، تم ملاحظة الأخطاء التي لم يتم تعديلها والمسائل التالية.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

١٨ فبراير ٢٠X٣

مقتطف من ملخص التعديلات المحتملة- ديفتا

الوصف	ظروف الحدوث	ورقة العمل المرجعية	الأصول	الإلتزامات	الدخل قبل الضرائب	حقوق الملكية	تم التصحيح؟
الأخطاء في حساب تقدير المخزون	موظف جديد ارتكب بعض الأخطاء	د. ٣٠٠	(١٩,٠٠٠)		(١٩,٠٠٠)	(١٥,٢٠٠)	**نعم**
دفع نفقات شخصية من خلال ديفتا ولم تتم إضافتها إلى حساب المساهمين	تم اكتشافها خلال اختبار النفقات. وحث هذا الأمر على أداء عمل إضافي للعثور على بنود مماثلة.	٥٥٠,٨		(٤,٨٠٠)	(٤,٨٠٠)	(٣٨٤٠)	**نعم**
حسابات العملاء التي تجاوزت ٩٠ يوما ولا توجد مدفوعات لاحقة مستلمة	مراجعة المدفوعات المتقادمة واللاحقة	ج. ٣٠٥	١٢,٠٠٠		١٢,٠٠٠	٩,٦٠٠	**نعم**
مجموع الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق			(٧,٠٠٠)	(٤,٨٠٠)	(١١,٨٠٠)	(٩,٤٤٠)	
الأخطاء المصححة من جانب الإدارة			(٧,٠٠٠)	(٤,٨٠٠)	(١١,٨٠٠)	(٩,٤٤٠)	
مجموع الأخطاء غير المصححة			٠	٠	٠	٠	

وحيثما كان هناك أداء لأعمال إضافية سيتم تزويد إشارة مرجعية في القائمة الواردة أعلاه، وذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء أخرى مماثلة أو أن الأخطاء لا تعتبر مؤشرا لمسائل أكثر جدية كتجاوز الإدارة على سبيل المثال.

مقتطف من مذكرة ملف تتعلق بتقييم أدلة التدقيق

نتائج التدقيق	الاستجابة المخطط لها
هناك عدد من الأخطاء الكتابية في تقدير المخزون ناتجة عن بيانات اقل من الفعلي تصل إلى ١٩,٠٠٠ يورو من قيمة المخزون.	*ينبغي مراجعة طبيعة هذه الأخطاء لتحديد أي مجالات ضعف في الرقابة الداخلية.* *يجب أداء عمل إضافي للتأكد من أن جميع الأخطاء الجوهرية قد تم اكتشافها الآن.* *تضمين الملاحظة في خطاب الإدارة.*
أثناء اختبار النفقات، تم اكتشاف أن ٤٨٠٠ يورو من نفقات صيانة المعدات كانت متعلقة بتكاليف الخدمة لسيارة مرسيدس دفع رباعي يملكها سوراج.	*يجب أداء عمل إضافي لتحديد أي معاملات أخرى لم يتم تحديدها تتعلق باستخدامات شخصية. وإذا تم العثور على معاملات أخرى، ينبغي النظر فيما إذا كان هذا زلة في نزاهة الإدارة ومؤشرا على احتيال محتمل.*
أثناء اختبار حسابات الذمم المدينة، لاحظنا أن بعض الحسابات تجاوزت ٩٠ يوما ولم تكن هناك مدفوعات مستلمة لهذه الحسابات خلال اختبار حسابات الذمم المدينة. وعلى الرغم من أن سوراج أكد لنا أن هذه الحسابات قابلة للتحصيل (كون العميل صادق على الرصيد)، فإنها تبدو غير قابلة للتحصيل. وقد تم تسجيل هذا كخطأ لم تتم تسويته.	*مواصلة متابعة المقبوضات النقدية لغاية تاريخ العمل المتعلق بالأحداث اللاحقة. وينبغي مراجعة التحصيل التاريخي للعملاء في الماضي ومحاولة الحصول على مزيد من المعلومات حول الشركات.*
بعض الأدوات والمعدات في السجلات المحاسبية لا يبدو أنها مستخدمة. وقد تم شراء آلات تقوم بالعمل نفسه في جزء من الوقت السابق. *ولا زالت الإدارة تشعر بأن تلك الأصول لها قيمة، كونها ستبقى مستخدمة في حال تعطل الآلات الجديدة.*	*الاستعلام عما إذا كانت الأدوات والمعدات مستخدمة فعليا في الفترة الماضية.* *تحديد التكلفة الرأسمالية للأدوات والمعدات وما إذا كان لا بد من خفض القيمة.*

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مقتطف من مذكرة حول ملخص التعديلات المحتملة

المخزون

لم تماثل قائمة جرد المخزون التي لدينا القائمة النهائية- يوجد نقص في المخزون بنحو ١٨٠٠ يورو والدخل بنحو ١٨٠٠ يورو، انظر ورقة العمل د. ١٠٨.

استجابة التدقيق

كان سبب الخطأ هو عدم استخدام روبي لقائمة المخزون النهائية. وسيتم توسيع نطاق إجراءاتنا الجوهرية للتأكد من عكس كافة التعديلات التي تمت مناقشتها في القائمة النهائية.

خطأ القطع لحسابات الذمم الدائنة

لم تقم روبي بعمل مخصصات نظير إصلاح وصيانة آلة الخراطة. وقد تم اكتشاف هذا خلال اختبار المدفوعات اللاحقة. انظر ورقة العمل ج ج. ١١٠. وهذا يؤثر على الإلتزامات والدخل قبل خصم الضرائب بنحو ٩٠٠ يورو.

استجابة التدقيق

ينبغي توسيع نطاق اختبار القطع الخاص بنا، إذ يبدو أن روبي كانت مشغولة جدا هذه الفترة للحفاظ على قائمة بجميع النفقات اللاحقة المدفوعة بعد نهاية الفترة المتعلق بالسنة المالية ٢٠X٢. وقد تم خفض عتبة الاختبار إلى ٤٠٠ يورو.

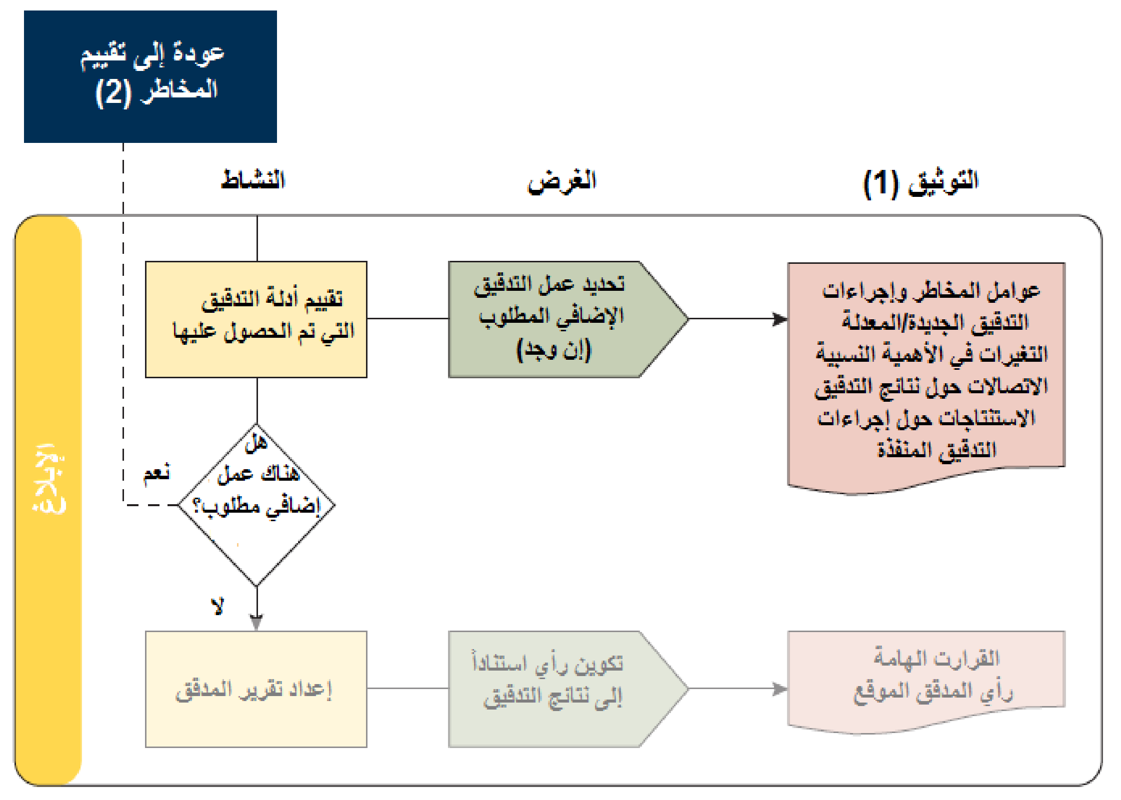
وقد وافقت الإدارة على تصحيح هذه الأخطاء.

أعده: ج.ف **تاريخ:** ٢٤ فبراير ٢٠X٣
راجعه: ل.ف **تاريخ:** ٥ مارس ٢٠X٣

٢٢. الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن كيفية تعزيز الإتصال الفعال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة، ونتائج التدقيق وغيرها من المسائل الواجب الإبلاغ عنها	٤٥٠،٢٦٥،٢٦٠

التوضيح ٢٢.٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٩	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛ (ب) الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحوكمة؛ (ج) تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛ و (د) تشجيع الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٠	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) أولئك المكلفين بالحوكمة- الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال أمين على الشركة) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الاتجاه الإستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشتمل أولئك المكلفين بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الرقابة معين في منشأة تابعة للقطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، أنظر الفقرات ١أ-٨أ. (ب) الإدارة- الشخص (الأشخاص) الذين يتحملون المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتم الإدارة على بعض أو كافة أولئك المكلفين بالحوكمة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابة معين أو مدير مالك.
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق الشخص (الأشخاص) المناسبين داخل هيكل الحوكمة في المنشأة ليتم الإتصال معهم (المرجع: الفقرات ١أ-٤أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٢	عندما يتصل المدقق مع مجموعة فرعية مكونة من أولئك المكلفين بالحوكمة كلجنة تدقيق أو فرد مثلا، يحدد المدقق ما إذا كان يحتاج إلى الإتصال مع جهة الحوكمة. (المرجع: الفقرات ٥أ- ٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٣	في بعض الحالات، يشارك كافة أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، كمؤسسة تجارية صغيرة مثلا، بحيث يدير المنشأة مالك واحد ولا يملك أي شخص أخر دورا رقابيا. وفي هذه الحالات، في حال إبلاغ المسائل المطلوبة بموجب هذا المعيار للشخص (الأشخاص) الذين يتحملون مسؤولية الإدارة، ويتحملون مسؤوليات رقابية أيضا، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ المسائل مرة أخرى للشخص (الأشخاص) ذاتهم في دورهم الرقابي. ويشار إلى هذه المسائل في الفقرة ١٦ (ج). ومع ذلك ينبغي أن يشعر المدقق بالرضا لأن الإتصال مع الشخص (الأشخاص) الذين يتحملون مسؤوليات الإدارة يعمل على إبلاغ كافة الأشخاص الذين قد يتصل بهم المدقق بصفتهم الرقابية بالشكل المناسب.(المرجع: الفقرة ٨أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٤	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، بما في ذلك ما يلي:- (أ) أن المدقق مسؤول عن صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من جانب الإدارة تحت إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) (ب) لا يعفي تدقيق البيانات المالية الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (المرجع: الفقرات ٩أ-١٠أ)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٥	يعطي المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما. (المرجع: الفقرات ١١أ-١٥أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٦	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة بما يلي:- (المرجع: الفقرة ١٦أ) (أ) وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات حول البيانات المالية. ويفسر المدقق لأولئك المكلفين بالحوكمة، حيث يكون ممكنا، السبب وراء اعتبار المدقق لممارسة محاسبية هامة، تعد مقبولة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، على أنها الممارسة الأكثر ملائمة للظروف المعينة للمنشأة؛ (المرجع: الفقرة ١٧أ) (ب) الصعوبات الجوهرية، إن وجدت، التي تتم مواجهتها خلال عملية التدقيق؛ (المرجع: الفقرة ١٨أ) (ج) إلا في حال مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة:- (١) المسائل الهامة، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة؛ و (المرجع: الفقرة ١٩أ) (٢) الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق؛ (د) المسائل الأخرى، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق، والتي تعتبر حسب الحكم المهني للمدقق هامة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. (المرجع: الفقرة ٢٠أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٨	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة حول الشكل والتوقيت والمحتوى العام المتوقع للإتصالات. (المرجع: الفقرات ٢٨أ- ٣٦أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٩	يبلغ المدقق أولئك المكلفين خطيا بالنتائج الهامة التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق عندما يكون الإتصال الشفهي، حسب التقدير المهني للمدقق، غير ملائم. ولا تحتاج البلاغات الخطية إلى أن تحتوي على كافة المسائل التي نشأت خلال سير عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات ٢٨أ- ٣٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٢١	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة في التوقيت المحدد. (المرجع: الفقرات ٤٠أ- ٤١أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٢٢	يقيم المدقق ما إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة مناسبا لهدف عملية التدقيق. وفي حال لم يكن الإتصال كذلك، يقيم المدقق التأثير الناجم، إن وجد، على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية والقدرة على الحصول على دليل تدقيق كاف ومناسب، ويتخذ إجراءاً مناسباً. (المرجع: الفقرات ٤٦أ- ٤٨أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٢٣	في حال إبلاغ المسائل الواجب إبلاغها بموجب هذا المعيار شفهيا، يتعين على المدقق إدراجها في وثائق التدقيق إلى جانب الوقت والشخص الذي تم إبلاغه بها. أما في حال إبلاغ المسائل خطياً، يتعين على المدقق الاحتفاظ بنسخة من التبليغ كجزء من وثائق عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ٤٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٩	على المدقق أن يبلغ خطيا عن العيوب الهامة في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (المرجع: الفقرات ١٢أ- ١٨أ، ٢٧أ)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات: ٢١أ-٢٣أ).
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٣	يقوم المدقق بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة والمتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل.

١.٢٢ لمحة عامة

يعتبر الإتصال الفعال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة عنصر هام في كل عملية تدقيق. وهذا يتيح لـــ:-

- المدقق الإتصال بشأن المسائل المطلوبة وغيرها؛ و
- أولئك المكلفين بالحوكمة تزويد المدقق بالمعلومات التي قد لا تكون بخلاف ذلك متاحة. وهذه المعلومات يمكن أن تكون مفيدة للمدقق في تخطيط وتقييم النتائج.

٢.٢٢ الحوكمة

تتباين هياكل الحوكمة حسب نطاق الاختصاص والمنشأة، مما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية أو القانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. وفي معظم المنشآت تعتبر الحوكمة مسؤولية جماعية مثل مجلس الإدارة أو المجلس الإشرافي أو الشركاء أو المالكون أو لجنة إدارية أو مجلس حاكمين أو أمناء أو أشخاص مماثلين.

أما في المنشآت الأصغر حجما، قد يتحمل شخص واحد مسؤولية الحوكمة كالمدير المالك مثلا حيث لا يكون هناك مالك أخر، أو أمين واحد. وفي هذه الحالات، إذا كان إبلاغ الإدارة بشأن المسائل مطلوبا، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ المسائل مرة أخرى للشخص (الأشخاص) ذاتهم في دورهم الرقابي. ومع ذلك، عندما يكون هناك أكثر من شخص واحد مكلف بالحوكمة في المنشأة (مثل أفراد العائلة الأخرين)، فإن على المدقق اتخاذ خطوات لضمان أن يتم إعلام كل شخص بشكل كاف.

وفي منشآت أخرى، حيث تعتبر الحوكمة مسؤولية جماعية، يمكن أن تكون إتصالات المدقق موجهة إلى مجموعة فرعية مكونة من المكلفين بالحوكمة كلجنة تدقيق مثلا. وفي هذه الحالات، يحدد المدقق ما إذا كان يحتاج إلى الإتصال مع جهة الحوكمة بكاملها. وسوف يكون هذا التحديد مستندا إلى:-

- المسؤوليات المختلفة للمجموعة الفرعية وجهة الحوكمة؛
- طبيعة المسألة الواجب الإبلاغ عنها؛
- لمتطلبات القانونية أو التنظيمية ذات العلاقة،
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية تملك صلاحية اتخاذ الإجراءات فيما يتعلق بالمعلومات التي تم الإبلاغ عنها، وما إذا كان بإمكانها توفير معلومات وتفسيرات أخرى قد يحتاج إليها المدقق.

وحيث لا يمكن بوضوح تحديد الشخص (الأشخاص) المناسبين التواصل معهم بموجب الإطار القانوني المطبق أو ظروف العملية الأخرى، قد يحتاج المدقق للمناقشة والاتفاق مع الطرف الشريك حول الشخص (الأشخاص) الواجب الإتصال معهم وإبلاغهم. وعند تحديد أولئك الواجب الإتصال معهم وإبلاغهم، فإن فهم المدقق لهيكل وعمليات الحوكمة في المنشأة سيكون ذو علاقة. كما قد يختلف الشخص (الأشخاص) المناسبين للإتصال معهم وإبلاغهم تبعا للمسألة التي ينبغي الإبلاغ عنها.

وعندما تشكل المنشاة إحدى عناصر مجموعة ما، يعتمد تحديد الشخص (الأشخاص) المناسبين الذين يبلغهم مدقق العناصر على ظروف العملية والمسألة التي سيتم الإبلاغ عنها. وفي بعض الحالات قد يقوم عدد من العناصر بالأعمال ذاتها داخل نظام الرقابة الداخلية ذاته وباستخدام الممارسات المحاسبية ذاتها. وعندما يكون أولئك المكلفين بالحوكمة في العناصر هم أنفسهم (على سبيل المثال مجلس إدارة مشترك)، قد يتم تفادي التكرار من خلال التعامل مع هذه العناصر في الوقت ذاته لهدف الإبلاغ.

٣.٢٢ المسائل الواجب إبلاغها

تتضمن مسائل التدقيق ذات العلاقة بالحوكمة ما يلي:-

- مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية؛
- نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛ و
- النتائج الهامة الناشئة عن التدقيق.

ولا يكون المدقق مطالبا بتصميم إجراءات تدقيق للغرض الخاص بتحديد المسائل ذات العلاقة بالحوكمة، ما لم يكن ذلك مطلوباً على وجه التحديد أو تتطلبه معايير التدقيق الخاصة بكل بلد أو من جانب تشريع معين.

وفي بعض الحالات، قد تفرض بعض المتطلبات والقوانين والأنظمة المحلية التزامات تتعلق بالسرية مما قد يقيد إتصالات المدقق. لذا يجب الرجوع لهذه المتطلبات قبل التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

ينبغي قضاء بعض الوقت في تطوير علاقات عمل بناءة مع أولئك المكلفين بالحوكمة. وهذا سوف يساعد على تحسين فعالية الإتصالات بين الطرفين.

مسؤوليات المدقق

ينبغي إعلام أولئك المكلفين بالحوكمة حول المسائل الهامة ذات العلاقة بدورهم الرقابي على عملية إعداد التقارير المالية. ويشمل هذا الإبلاغ بأن:-

- تدقيق البيانات المالية لا يعفي الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم،
- مسؤوليات المدقق تشمل ما يلي:
  - صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من جانب الإدارة تحت إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة، و
  - الإبلاغ عن المسائل الهامة الناشئة عن تدقيق البيانات المالية.

ويمكن في كثير من الأحيان تلبية هذا المتطلب من خلال تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب العملية. وهذا سيُعلم أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن المسائل المبينة أدناه.

التوضيح ٢٢.٣-١

	طبيعة الابلاغ
تقديم نسخة من خطاب العملية	مسؤولية المدقق المتمثلة في أداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
	متطلبات معيار التدقيق الدولي التي تقتضي الإبلاغ عن المسائل الهامة التي تنشأ من التدقيق ذو العلاقة بأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
	معايير التدقيق الدولية لا تقتضي من المدقق تصميم إجراءات لغرض تحديد المسائل الإضافية التي يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.
	مسؤولية المدقق (حيث يكون ذلك ممكناً) المتمثلة في إبلاغ مسائل معينة بموجب قانون أو نظام، وذلك بالاتفاق مع المنشأة

نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما

إن الغرض من مناقشة تخطيط التدقيق هو تعزيز الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، يجب بذل العناية المطلوبة في عدم تقديم معلومات مفصلة (مثل طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المحددة) والتي قد تعمل على إضعاف فعالية التدقيق، وخاصة عندما يشارك بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة.

وقد تتضمن المسائل التي يتم الإبلاغ عنها تلك المبينة أدناه.

التوضيح ٢٢.٣-٢

	الوصف
خطة التدقيق	تفاصيل عامة حول خطة ونطاق وتوقيت التدقيق.
	تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق ما.
	كيفية تناول البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ.
	أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق.
	التغيرات الهامة في المعايير المحاسبية وأثرها المحتمل.
الحصول على مدخلات من أولئك المكلفين بالحوكمة (التي قد تؤثر على خطط التدقيق)	المناقشات حول أهداف واستراتيجيات المنشأة وأي إتصالات هامة مع الهيئات التنظيمية والمخاطر التجارية ذات العلاقة التي يرى أولئك المكلفين بالحوكمة أنها قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية.
	وصف الرقابة الممارسة على:- • ملائمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك على مخاطر الاحتيال؛ • كفاءة ونزاهة الإدارة؛ و • الاستجابات للإتصالات السابقة مع المدقق.
	المسائل التي تسترعي عناية خاصة خلال عملية التدقيق.
	الطلبات للمدقق بأداء إجراءات إضافية.
	المسائل الأخرى التي قد تؤثر على تدقيق البيانات المالية.

النتائج الهامة للتدقيق

باستثناء المسائل التي تتعلق بكفاءة ونزاهة الإدارة، قد يكون من المناسب أن يقوم المدقق بمناقشة مبدئية لمسائل التدقيق ذات العلاقة بالحوكمة مع الإدارة. وتتيح هذه المناقشات المبدئية توضيح الحقائق والقضايا، وتمنح الإدارة فرصة تقديم معلومات إضافية.

ويقدم الملحق ١ من معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المدرج أدناه) قائمة بالمسائل المحددة التي تتطلب الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة. وقد تم تناول هذه المتطلبات في أجزاء أخرى من هذا الدليل.

التوضيح ٢٢.٣-٣

معيار التدقيق الدولي	متطلبات الإتصال المحددة	الفقرة
المعيار الدولي لرقابة الجودة ١	*رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*	٣٠ (أ)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠	*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية*	٢١، ٣٨ (ج) (١)، ٤٠- ٤٢
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠	*مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية*	١٤، ١٩، ٢٢- ٢٤
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥	*الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة*	٩
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠	*تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق*	١٢- ١٣
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥	*المصادقات الخارجية*	٩
معيار التدقيق الدولي ٥١٠	*عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية*	٧
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠	*الأطراف ذات العلاقة*	٢٧
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠	*الأحداث اللاحقـــــة*	٧ (ب)- (ج) ٩، ١٠ (أ) ١٣ (ب)، ١٤ (أ) ١٧
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠	*المنشأة المستمرة*	٢٣
معيار التدقيق الدولي ٦٠٠	*الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)*	٤٩
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥	*التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل*	١٢، ١٤، ١٩ (أ)، ٢٨
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦	*فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل*	٩
معيار التدقيق الدولي ٧١٠	*المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة*	١٨
معيار التدقيق الدولي ٧٢٠	*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة*	١٠، ١٣، ١٦

وترد في التوضيح التالي بعض المسائل ذات الاهتمام الأكثر شيوعا بالحوكمة ذات العلاقة التي يمكن إبلاغها (يفضل خطياُ).

التوضيح ٣.٢٢-٤

مسائل التدقيق	إعتبارات الإتصال
السياسات المحاسبية	اختيار (أو تغييرات في) السياسات والممارسات المحاسبية الهامة التي لها أو يحتمل أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.
إتصالات الفترة السابقة	المسائل ذات العلاقة بالحوكمة التي تم إرسالها سابقا ويمكن أن يكون لها تأثير على البيانات المالية للفترة الحالية.
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	التأثير المحتمل على البيانات المالية لأية مخاطر هامة (مثل المقاضاة قيد الإجراء) والتي تتطلب الإفصاح في البيانات المالية.
عدم اليقين الهام	عدم اليقين الهام المتعلق بالأحداث والظروف التي قد تلقي بظلال الشك على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
المخاوف	ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة وخطط واستراتيجيات عملها، مما قد يؤثر في مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. المخاوف بشأن مشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين حول مسائل المحاسبة والتدقيق.
الصعوبات الهامة التي يتم مواجهتها	وهذا يمكن أن يشمل ما يلي:- • إتخاذ القرار بشأن مسائل المحاسبة أو التدقيق المعقدة؛ • عدم توفر الوثائق اللازمة للتدقيق؛ • عدم تمكن الموظفين من الإجابة على الأسئلة؛ • القيود على النطاق وكيفية حلها؛ و • الخلافات مع الإدارة حول المسائل التي يمكن أن تكون، بشكل فردي أو مجتمعة، هامة للبيانات المالية للمنشأة أو تقرير المدقق.
ملاحظات حول إدارة المنشأة	أسئلة تتعلق بكفاءة الإدارة:- • عيوب هامة في الرقابة الداخلية؛ • أسئلة بشأن نزاهة الإدارة؛ • المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ • الأعمال غير المشروعة؛ • عمليات احتيال شاركت فيها الإدارة.
تعديلات التدقيق	تعديلات تدقيق غير مصححة لها أو يحتمل أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.
الأخطاء غير المصححة	الأخطاء غير المصححة التي تم تحديدها من جانب الإدارة بأنها غير جوهرية(بخلاف المبالغ التي ليست ذات أهمية)، سواءً بشكل فردي أو مجتمعة، للبيانات المالية ككل.
تقرير المدقق	الخطوط العريضة لأسباب أية تعديلات متوقعة على تقرير المدقق.
المسائل المتفق عليها	أي مسائل أخرى متفق عليها في شروط عملية التدقيق.
مسائل أخرى	المسائل الأخرى، إن وجدت، الناتجة عن التدقيق والتي هي، بالتقدير المهني للمدقق، هامة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

إتصالات المدقق. لذا يجب الرجوع لهذه المتطلبات قبل التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

ينبغي الإتصال بشأن المسائل الهامة خطيا، حيثما كان ذلك ممكنا. ويوفر الخطاب أو التقرير وثيقة يتشارك بها الطرفين وتحدد الخطوط العريضة للمسائل الواجب الإبلاغ عنها. إذا تم الإبلاغ عن المسائل المطلوبة شفهيا، ينبغي أخذ نسخة من محاضر الاجتماعات التي يمكن مشاركتها مع المنشأة لتشكيل سجل ملائم يتضمن بأن الإبلاغ قد تم بالفعل.

التوثيق

حيث يتم الإبلاغ شفهيا عن المسائل بموجب معيار تدقيق دولي معين، ينبغي إعداد ملاحظات للحفظ في الملف تصف متى تم الإبلاغ ومن تم إبلاغه. وحيث يتم الإبلاغ عن المسائل خطياً، ينبغي الاحتفاظ بنسخة من الإبلاغ كجزء من وثائق التدقيق.

التوقيت

ينبغي التأكد من الإبلاغ عن مسائل التدقيق ذات العلاقة في الوقت المناسب بحيث يمكن لأولئك المكلفين بالحوكمة اتخاذ الإجراء المناسب.

٤.٢٢ دراسات الحالة – الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

<u>دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث</u>

مسائل التدقيق ذات العلاقة بالحوكمة

فيما يلي مقتطف من خطاب موجه للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.



جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠X٣

السيد سوراج ديفتا، المدير المفوض
شركة ديفتا للأثاث
٢٢٥٥ الشارع الغربي
شمال كيب تاون
الأراضي المتحدة
١٢٣-٥٠٢١٤

عزيزي السيد ديفتا،

المسائل التي يثيرها هذا التقرير ناجمة عن تدقيقنا للبيانات المالية وتتعلق بالمسائل التي نعتقد أنها تحتاج على عنايتكم واهتمامكم.

وقد أكملنا تماما عملية التدقيق الخاصة بنا للبيانات المالية لشركة ديفتا للأثاث وفقا للمعايير المهنية. ونتوقع الإفراج عن تقرير التدقيق المؤرخ في ٢٠ مارس ٢٠X٣، حال حصولنا على خطاب الإقرار الموقع.

ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهري ولكن نظراً للقيود المتأصلة في التدقيق والرقابة الداخلية فإن التأكيد الكامل غير ممكن، مما ينجم عنه مخاطرة لا يمكن تجنبها تتمثل في أن بعض الأخطاء الجوهرية قد لا يتم كشفها.

وفي تخطيطنا للتدقيق، نأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق. ومع ذلك، فإن تدقيق البيانات المالية لا يوفر ضمانا لعملية رقابة داخلية فعالة في ديفتا للأثاث. ومع ذلك، في سياق التدقيق الذي نقوم به، إذا لاحظنا وجود عيوب هامة معينة في الرقابة الداخلية فسوف يتم إبلاغك بها. يرجى الرجوع للملحق (أ) لهذه الرسالة (*غير مدرج*).

وبسبب كون الاحتيال متعمداً، هناك دائما مخاطر لوجود أخطاء جوهرية أو احتيال أو أفعال أخرى غير مشروعة قد لا يتم كشفها خلال تدقيقنا للبيانات المالية.

وفيما يلي ملخص للنتائج المتأتية عن أداء عملية التدقيق.

١. لم نحدد أي مسائل هامة (بخلاف الأخطاء التي تم تحديدها ومناقشتها بالفعل معك، وتم تصحيحها الآن) تحتاج إلى عنايتكم واهتمامكم.
٢. تلقينا تعاونا جيدا من الإدارة والموظفين خلال عملية التدقيق الخاصة بنا. ووفقاً لأفضل ما توصلنا له من معرفة، كان لدينا أيضا وصول كامل إلى السجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق التي كنا بحاجة لها لإجراء التدقيق الذي قمنا به. ولم يكن لدينا أي خلافات مع الإدارة، كما قمنا بحل جميع قضايا المحاسبة والتدقيق بالقدر الذي يجعلنا راضيين.

ونود أيضا أن نلفت انتباهك إلى الأمور التالية:-

- التغيرات خلال الفترة في العمليات المهنية. انظر الملحق ب (*غير مدرج*)
- مسائل أخرى تم تحديدها قد تكون ذات اهتمام من جانب الإدارة. أنظر الملحق ج (*غير مدرج*)

يرجى ملاحظة أن معايير التدقيق الدولية لا تتطلب منا تصميم إجراءات لغرض تحديد المسائل التكميلية للتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة. ووفقا لذلك، فإن عملية التدقيق لا تحدد عادة كافة هذه المسائل.
تم إعداد هذا الإبلاغ لعلم الإدارة فقط ولا يقصد به أي غرض من الأغراض الأخرى. ونحن لا نتحمل أي مسؤولية جراء قيام أي طرف ثالث باستخدامه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،

جامل وودويند ووينغ المحدودة

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مذكرة إلى ملف: الإتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة

تعديلات ونتائج التدقيق

لقد قمنا بمناقشه التعديلات على رصيد المخزون ومستحقات حسابات الذمم الدائنة مع راج، الذي أشار إلى أنه بسبب المسائل العائلية لم يقض وقتا كافيا في الإشراف على روبي والمصادقة على المعاملات خلال هذه الفترة. لذا لم يكن راج متفاجئاً من فقدان بعض الأشياء. وقد وعد بضمان أن تقوم روبي بتتبع الحسابات المدفوعة لاحقا في نهاية الفترة لأغراض المستحقات بشكل أفضل في الفترة القادمة.

وقد أشرنا إلى أنه، باستثناء التعديلات التي وجدت، لم نجد أي مسائل هامة أخرى خلال عملية التدقيق الخاصة بنا وكانت روبي متعاونة معنا إلى أبعد الحدود.

توصيات أخرى

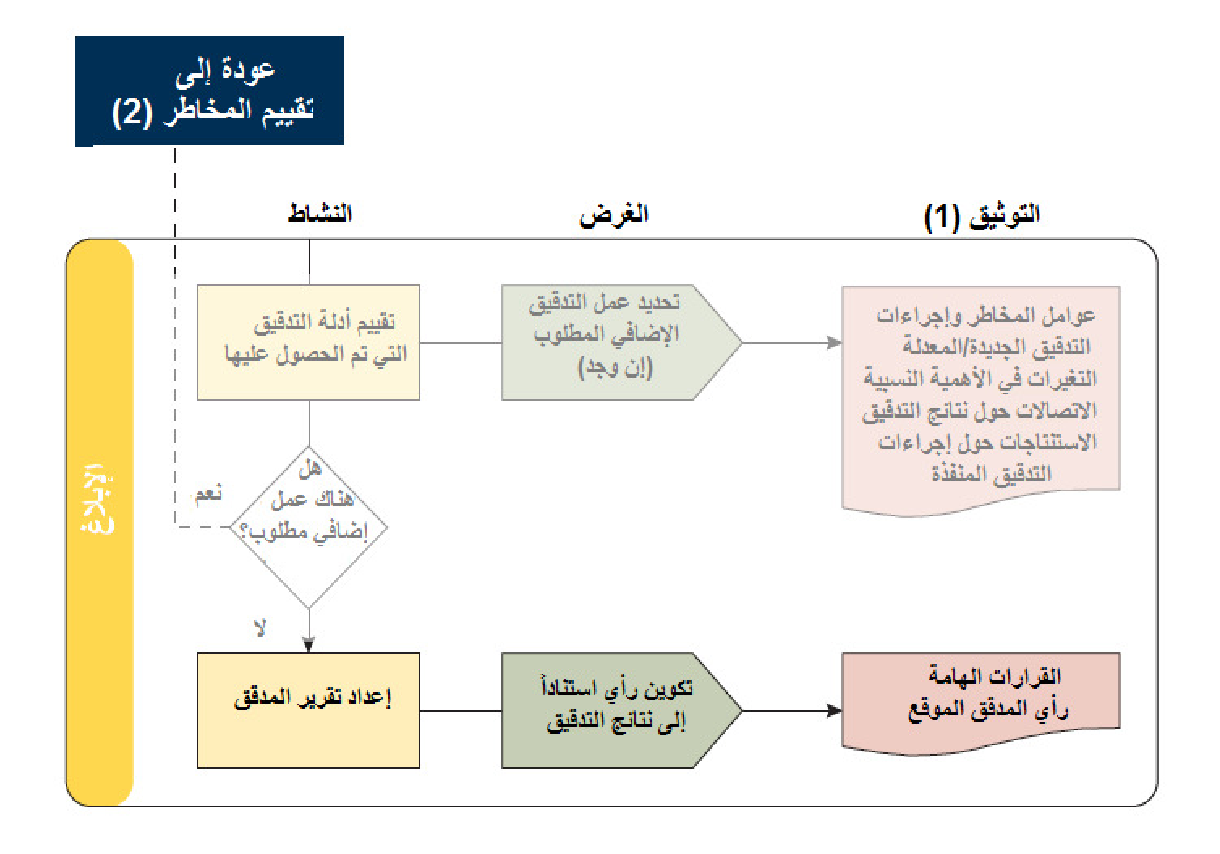
خلال مناقشتنا للرقابة على تكنولوجيا المعلومات، أصبحنا ندرك بأن روبي لم تقم أبدا باختبار النسخ الإحتياطي لحزمة البرامج المحاسبية، وأوصينا بقيام راج باختبار النسخ الإحتياطي للتأكد من إمكانية إنشاء نسخ إحتياطية من السجلات المحاسبية. وفي حال وقوع حادث، سيكون لضياع السجلات المحاسبية أثر هام على قدرتنا لأداء عملية التدقيق.

أعده: س. ل **تاريخ:** ١٦ مارس ٢٠X٣

٢٣. التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن كيفية التعبير عن رأي معدل تعديلا مناسبا حول البيانات المالية عند الضرورة.	٧٠٥

التوضيح ٢٣. ٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٤	يكمن هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلاً مناسباً حول البيانات المالية التي تكون لازمه حينما:- (أ) يخلص المدقق، بناءً على أدله التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهريه؛ و (ب) لا يتمكن المدقق من الحصول على أدله تدقيق كافيه ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خاليه من الأخطاء الجوهرية.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٥	لأهداف هذا المعيار ، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة إزائها أدناه:- (أ) سائد- مصطلح يستخدم في سياق الأخطاء لبيان آثار الأخطاء على البيانات المالية أو الآثار الممكنة للأخطاء على البيانات المالية إن وجدت والتي لم تكتشف نتيجة لتعذر الحصول على أدله تدقيق كافيه ومناسبة. الآثار السائدة على البيانات المالية هي تلك التي تكون في حكم المدقق:- (١) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية؛ (٢) إذا كانت مقتصرة عليها، ممثلة أو يمكن أن تكون ممثلة لجزء هام من البيانات المالية؛ أو (٣) فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. (ب) رأي معدل- رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب رأي.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٦	على المدقق أن يعدل الرأي في تقرير المدقق عندما:- (أ) يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ أو (المرجع: الفقرات ٢أ- ٧أ) (ب) المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. (المرجع: الفقرات ٨أ- ١٢أ)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٧	يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:- (أ) يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل جوهرية، ولكنها ليست سائدة، بالنسبة للبيانات المالية؛ أو (ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٨	على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وسائدة أيضا في البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٩	على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وسائدة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٠	على المدقق أن يحجب الرأي حينما، في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١١	إذا، بعد قبول العملية، أصبح المدقق على علم بأن الإدارة فرضت قيودا على نطاق التدقيق يرى المدقق أنه من المرجح أن تؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٢	إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها في الفقرة ١١، فعلى المدقق أن يتصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكن جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أداة تدقيق مناسبة وكافية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٣	إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يحدد المدلولات كما يلي:- (أ) إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة فعلى المدقق أن يجعل الرأي متحفظاُ؛ (ب) إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمراً غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن: (١) ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك قابلاً للتطبيق وممكناً بموجب القانون أو النظام المطبق؛ (المرجع: الفقرة ١٣أ- ١٤أ) (٢) إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق قابلا للتطبيق أو ممكنا فعلية أن يحجب الرأي حول البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٤	إذا أنسحب المدقق كما هو مبين في الفقرة ١٣ (ب) (١)، فعليه قبل الانسحاب أن يُبلغ أولئك المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي أُكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي. (المرجع: الفقرة ١٥أ)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٥	الظروف يناقض رأي المدقق السلبي أو حجبه للرأي في البيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١٦أ). عندما يرى المدقق أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب رأي حول البيانات المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقرير المدقق رأيا غير متحفظ أيضا فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي ما، أو عنصر أو حساب أو بند واحد محدد أو أكثر في بيان مالي. وتضمين ذلك الرأي غير المتحفظ في نفس التقرير في هذه
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٦	على المدقق حينما يعدل الرأي حول البيانات المالية أن، بالإضافة إلى المكون المحدد المطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، أن يضمن فقرة في تقرير المدقق تعطي وصفا حول المسألة التي دعت إلى التعديل، وعلى المدقق أن يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي في تقرير المدقق واستخدام العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي" حسب المناسب. (المرجع: الفقرة ١٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٧	إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية) فعلى المدقق أن يُضمن في فقرة أساس التعديل وصفا وتعداداً للآثار المالية للخطأ ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق. وإذا كان تعداد الآثار المالية غير قابل للتطبيق فعلى المدقق أن يفصح عن ذلك في فقرة أساس التعديل. (المرجع: الفقرة ١٨أ).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٨	إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية فعلى المدقق أن يُضمن في فقرة أساس التعديل شرحا حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في البيانات المالية.

معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٩	إذا كان هناك خطأ في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فعلى المدقق أن:- (أ) يناقش مسألة عدم الإفصاح مع أولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) يبين في فقرة أساس التعديل طبيعة المعلومات المحذوفة؛ و (ج) يُضمن، ما لم يكن ذلك محظورا بموجب قانون أو نظام، الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلاً للتطبيق وأن يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة. (المرجع: الفقرة ١٩أ)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٠	إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يُضمن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢١	حتى لو عبر المدقق عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية فعلى المدقق أن يبين في فقرة أساس التغيير أسباب أي مسائل أخرى يكون المدقق على علم بها والتي تكون قد تطلبت تعديلا في الرأي وآثار الأسباب. (المرجع: الفقرة ٢٠أ)

٢٣ .١ *لمحة عامة*

يطلب من المراجع التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلا مناسبا حول البيانات المالية في حالات كتلك المبينة أدناه.

التوضيح٢٣ .١-١

	إعتبارات الاتصال
الرأي المعدل اللازم (*رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب رأي*)	**البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية** بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، فإن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية. ويشمل ذلك الأخطاء غير المصححة التي تكون جوهرية، ومدى ملائمة تطبيق المبادئ المحاسبية، وعدم الكشف عن المعلومات الذي ينجم عنه أخطاء جوهرية.
	عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية ومناسبة للاستنتاج بأن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. وهذا يمكن أن يشمل ما يلي:- • ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل تضرر السجلات المحاسبية جراء الحريق؛ • ظروف متصلة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق، مثل عدم القدرة على حضور جرد المخزون؛ و • القيود المفروضة من جانب الإدارة، مثل عدم سماح الإدارة للمدقق بالحصول على مصادقة خارجية لبعض الذمم المدينة.

٢٣ .٢ *التعديلات على رأي التدقيق*

يكون رأي التدقيق المعدل لازماُ حينما يخلص المدقق إلى أنه:-

- بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية؛

- من غير الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

وهناك ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، وهي الرأي المتحفظ والرأي السلبي وحجب الرأي.

ويبين التوضيح أدناه (مستنسخ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٥. أ١) كيف يتأثر نوع الرأي المراد التعبير عنه بالتقدير المهني للمدقق حول:-

- طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل، و
- مدى كون آثارها أو آثارها المحتملة على البيانات المالية سائدة.

التوضيح ٢٣ .٢-١

طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل	تقدير المدقق حول مدى كون الآثار أو الآثار المحتملة على البيانات المالية سائدة	
	جوهرية ولكن ليست سائدة	جوهرية وسائدة
البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبي
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة	رأي متحفظ	حجب الرأي

ويبين التوضيح أدناه الاستخدام المناسب للأنواع الثلاثة من الآراء المعدلة

التوضيح ٢٣ .٢-٢

النوع	التطبيق
الرأي المتحفظ	حينما لا يكون الأثر جوهريا وسائداً بشكل كافي ليتطلب رأي سلبي أو حجب رأي. وهذا ينطبق حينما:- • يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل جوهرية، ولكنها ليست سائدة بالنسبة للبيانات المالية؛ أو • يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة.
الصياغة:	"باستثناء الآثار (أو الآثار المحتملة) للمسألة الموصوفة في فقرة أساس الرأي المتحفظ ..."
الرأي السلبي	حينما تكون أثار الأخطاء جوهرية وسائدة على حد سواء. وهذا ينطبق حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل جوهرية وسائدة بالنسبة للبيانات المالية.
الصياغة:	"برأي المدقق، نظرا لأهمية المسائل المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي ... فإن البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل..."

النوع	التطبيق
النوع	التطبيق
حجب الرأي	حينما يكون الأثر المحتمل للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، جوهريا وسائداُ على حد سواء. وهذا ينطبق حينما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق، ويخلص المدقق إلى أن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وسائدة على حد سواء. وهذا ينطبق أيضاً في ظروف نادرة الحدوث للغاية عندما لا يكون من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية. وهذا ينطبق حتى عندما يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لكل واحدة من حالات الشكوك.
الصياغة:	"نظرا لأهمية المسألة المبينة في فقرة المسائل في فقرة أساس حجب الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإعطاء أساس يقوم علية رأي التدقيق، وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

والبديل الوحيد لإصدار رأي سلبي أو حجب الرأي هو الانسحاب من التدقيق (حيثما كان ذلك ممكنا) وعدم إصدار رأي.

وعندما تكون هناك حاجة إلى تعديل، على المدقق ذكر التفاصيل في "فقرة أساس التعديل" على النحو المبين أدناه

التوضيح ٢٣ .٢-٣

فقرة أساس التعديل	**الغرض** تحدد تفاصيل التعديل في فقرة منفصلة (ذات صياغة موحدة بقدر الإمكان) تسبق فقرة الرأي أو حجب الرأي بالنسبة للبيانات المالية. وينبغي استخدام العنوان التالي للفقرة "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو" أساس حجب الرأي". **الصياغة** تشمل الفقرة المذكورة ما يلي:- • الأسباب الجوهرية للرأي أو حجب الرأي؛ • ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق عمليا، القياس الكمي للأثر (الآثار) المحتملة على البيانات المالية جراء التعديلات التي تنطوي على مبالغ محددة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاح الكمي). ويشمل هذا القياس الكمي للآثار على أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات المتضررة، بالإضافة إلى الأثر على الدخل قبل الضرائب وصافي الدخل وحقوق الملكية؛ • عند الاقتضاء، بيان أن القياس الكمي للآثار المالية غير قابل للتطبيق؛ • إذا كان هناك خطأ جوهري يتعلق بالإفصاحات السردية، شرح حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في الإفصاحات؛ • طبيعة المعلومات المحذوفة ما لم تكن الإفصاحات متاحة بسهولة أو لم تعدها الإدارة أو أن تكون ضخمة على نحو غير ملائم في التقرير، • وصف لجميع المسائل التي تم تحديدها وتتطلب رأي تدقيق معدل. والرأي السلبي أو حجب الرأي المتعلق بمسألة محددة لا يبرر حذف المسائل الأخرى التي قد تكون تتطلب رأي تدقيق معدل.
الملاحظات الملحقة بالبيانات المالية	قد يتضمن تقرير المدقق إشارة مرجعية إلى مناقشة أكثر تفصيلاً في ملاحظة ملحقة بالبيانات المالية.

٢٣ .٢ وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة رقم ٤	لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:- (أ) الخطأ (البيانات الخاطئة)- اختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال. (المرجع: الفقرة ١أ). وعندما يعبر المدقق عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة، فإن البيانات الخاطئة تشمل أيضاً التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الإفصاحات التي تعتبر ضرورية، بتقدير المدقق، لعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة. (ب) الأخطاء غير المصححة (البيانات الخاطئة غير المصححة)- الأخطاء التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق ولم يتم تصحيحها.

وهذا ينطبق حيث يتم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ولكن يخلص المدقق إلى أن الأخطاء، بشكل فردي أو بمجموعها، هي جوهرية (تتطلب رأيا متحفظا) أو جوهرية وسائدة (تتطلب رأيا سلبيا) بالنسبة للبيانات المالية.

وقد ينجم هذا عن:-

- تقييم المدقق للأخطاء غير المصححة؛
- مدى ملائمة السياسات المحاسبية المختارة؛
- تطبيق السياسات المحاسبية المحددة؛ أو
- مدى كون الإفصاحات في البيانات المالية كافية أو مناسبة.

وفيما يلي أدناه أمثلة على الأخطاء الجوهرية.

التوضيح ٢٣.٣-١

الإختيار غير المناسب للسياسات المحاسبية

التقييم = جوهري ولكن ليس سائداً
الإستجابة = رأي متحفظ
الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

لقد قمنا بتدقيق...

مسؤولية الإدارة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية ...

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي ...

أساس الرأي المتحفظ

كما هو وارد في الملاحظة X من البيانات المالية، لم يرد ذكر للاستهلاك في البيانات المالية، مما يشكل، برأينا، خرقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وينبغي أن يكون المخصص للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ هو xxx، اعتمادا على الطريقة المباشرة (القسط الثابت) للاستهلاك والمعدلات السنوية التي تصل إلى ٥% للبناء و٢٠% للمعدات.

ووفقا لذلك، ينبغي خفض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات بفعل الاستهلاك المتراكم بقيمة xxx، وزيادة الخسارة للفترة والعجز المتراكم بحوالي xxx و xxx على التوالي.

الرأي المتحفظ

برأينا، باستثناء آثار المسألة المذكورة في فقرة أساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل عادل، في جميع الجوانب الهامة (أو "تعطي صورة صحيحة وعادلة حول") المركز المالي لشركة أ. ب. ج كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التوضيح ٢٣ .٣-٢

الإفصاح غير المناسب لأداة مالية

التقييم = جوهري ولكن ليس سائداً
الاستجابة = رأي متحفظ
الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

لقد قمنا بتدقيق...

مسؤولية الإدارة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية ...

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي ...

أساس الرأي المتحفظ

بتاريخ ١٥ يناير ٢٠XX، أصدرت الشركة سندات بقيمة xxx لغرض تمويل توسعة المصنع. وتقيد أتفاقية السندات دفع الأرباح النقدية المستقبلية للأرباح المتأتية بعد ٣١ ديسمبر ٢٠XX. وبرأينا، مطلوب الكشف عن هذه المعلومات من جانب ...

الرأي المتحفظ

برأينا، باستثناء آثار المسألة المذكورة في فقرة أساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل عادل، في جميع الجوانب الهامة (أو "تعطي صورة صحيحة وعادلة حول") المركز المالي لشركة أ. ب. ج كما في تاريخ...

التوضيح ٢٣ .٣-٣

عدم توحيد البيانات المالية لشركة تابعة

التقييم = جوهري وسائدً
الاستجابة = رأي سلبي
الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

لقد قمنا بتدقيق...

مسؤولية الإدارة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية ...

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي ...

أساس الرأي السلبي

كما هو وارد في الملاحظة X من البيانات المالية، لم تقم الشركة بتوحيد البيانات المالية للشركة التابعة س. ص. ع التي استملكتها خلال ٢٠X١ لأنها لم تتمكن بعد من التأكد من القيم العادلة لبعض الأصول المادية والالتزامات الخاصة بالشركة التابعة في تاريخ الأستملاك، وبالتالي تتم المحاسبة على هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وكان ينبغي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يتم توحيد الشركة التابعة لأنها خاضعة لسيطرة الشركة. ولو أنه تم توحيد الشركة التابعة س.ص.ع لتأثرت العديد من المكونات في البيانات المالية المرفقة تأثراً جوهريا. ولم تُحدد آثار عد إجراء التوحيد على البيانات المالية الموحدة.

الرأي المتحفظ

برأينا، نظراُ لأهمية المسألة المذكورة في فقرة أساس الرأي السلبي، فإن البيانات المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو "لا تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً لـــ") المركز المالي لشركة أ. ب. ج وشركاتها التابعة كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التوضيح ٢٣ .٣-٤

الإفصاح غير المناسب لعدم اليقين الهام

التقييم = جوهري وسائدً
الاستجابة = رأي سلبي
الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

لقد قمنا بتدقيق...

مسؤولية الإدارة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية ...

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي ...

أساس الرأي السلبي

انتهت الترتيبات المالية للشركة وكان المبلغ مستحق الدفع بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١. ولم تتمكن الشركة من إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل وتدرس تقديم إعلان إفلاس. وهذه الأحداث تشير إلى وجود حالة عدم يقين هامة من الممكن أن تلقي بظلال الشك بشكل كبير على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وبالتالي فإنها قد لا تتمكن من تحقيق أصولها وتسديد ديونها في سياق الأعمال الاعتيادية. والبيانات المالية (والملاحظات عليها) لا تكشف عن هذه الحقيقة.

الرأي المتحفظ

برأينا، نظراُ لحذف المعلومات المذكورة في فقرة أساس الرأي السلبي، فإن البيانات المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو "لا تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً لــ") المركز المالي للشركة كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقا لــ ...

٢٣ .٤ *العجز عن الحصول على أدلة كافية ومناسبة*

ينطبق هذا عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يُبنى عليه رأي التدقيق، ويخلص إلى أن الآثار المحتملة على القوائم المالية من الأخطاء التي لم يتم كشفها، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية (رأي متحفظ) أو جوهرية وسائدة (حجب الرأي).

وقد تنشأ عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (يشار إليها أيضا بالقيود على نطاق التدقيق) من:-

- ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، كفقدان السجلات المحاسبية للمنشأة (جراء الحريق أو الماء أو السرقة أو فقدان البيانات الحاسوبية على سبيل المثال) أو الحجز عليها من جانب هيئة حكومية؛

- الظروف المتصلة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق. وهذا يمكن أن يحدث حينما يأتي تعيين المدقق في فترة لا تمكنه من مشاهدة عملية جرد المخزون، أو لم تكن السجلات المحاسبية مكتملة وقت التدقيق، أو حيث يحدد المدقق أن تنفيذ الإجراءات الجوهرية وحدها ليس كافياً ولكن تكون أنظمة الرقابة للمنشأة غير فعالة؛ أو
- القيود المفروضة من جانب الإدارة، مثل عدم السماح بالمصادقة الخارجية لبعض الذمم المدينة أو تقييد الوصول إلى الموظفين الرئيسيين أو السجلات المحاسبية أو مواقع التشغيل. وحيث يحدث هذا، قد تكون هناك آثار أخرى على التدقيق، مثل تقييم مخاطر الاحتيال وما إذا كان ينبغي الاستمرار في العملية. وإذا كانت القيود معروفة قبل قبول العملية، فإن المدقق لا يقبل عادة مثل هذه العملية المقيدة.

وقبل الوصول إلى أن هناك حاجة إلى رأي معدل، فإن المدقق سيقوم بما يلي:-

- محاولة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة قبل أداء الإجراءات البديلة؛ و
- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان يمكن حل المسألة. وإذا كان حل المسألة غير ممكن، فإن على المدقق عندئذ الإبلاغ عن نية تعديل رأي التدقيق والصياغة المقترحة.

التوضيح ٢٣.٤-١

القيود على النطاق، عدم التمكن من مراقبة جرد المخزون

التقييم = جوهري ولكن ليس سائداً

الإستجابة = رأي متحفظ

الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

لقد قمنا بتدقيق...

مسؤولية الإدارة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية ...

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي ...

أساس الرأي المتحفظ

لم نتمكن من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون كما في ٣١ ديسمبر ٢٠XX كون ذلك التاريخ كان سابقاً لتعييننا كمدققين للشركة. ونظرا لطبيعة سجلات الشركة لم نتمكن من إرضاء أنفسنا فيما يتعلق بمعرفتنا بكميات المخزون بإجراءات التدقيق البديلة. ووفقا لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أي تعديلات ضرورية على أرصدة المخزون وبيان الدخل وبيان التغيرات في الملكية والتدفقات النقدية.

الرأي المتحفظ

برأينا، باستثناء آثار المسألة المذكورة في فقرة أساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل عادل، في جميع الجوانب الهامة (أو "تعطي صورة صحيحة وعادلة حول") المركز المالي لشركة أ. ب. ج كما في تاريخ...

التوضيح ٢٣ .٤-٢

القيود على النطاق، فرض الإدارة لقيود على عمل التدقيق

التقييم = جوهري وسائد
الاستجابة = حجب الرأي
الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

لقد قمنا بتدقيق...

مسؤولية الإدارة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية ...

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على إجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ولكن نظراً للمسائل المبينة في فقرة أساس حجب الرأي فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يُبنى عليه رأي التدقيق.

أساس حجب الرأي

لم نتمكن من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون وتأكيد الذمم المدينة المستحقة، وذلك نتيجة للقيود المفروضة على عملنا من جانب الشركة. ولم نتمكن من إرضاء أنفسنا بإجراءات التدقيق البديلة فيما يتعلق بكميات المخزون وحسابات الذمم المدينة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠XX، والمفصح عنها في بيان المركز المالي xxx و xxx على التوالي. ووفقا لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أي تعديلات ضرورية على ما هو مسجل أو غير مسجل من أرصدة المخزون والعناصر التي يتكون منها بيان الدخل وبيان التغيرات في الملكية والتدفقات النقدية.

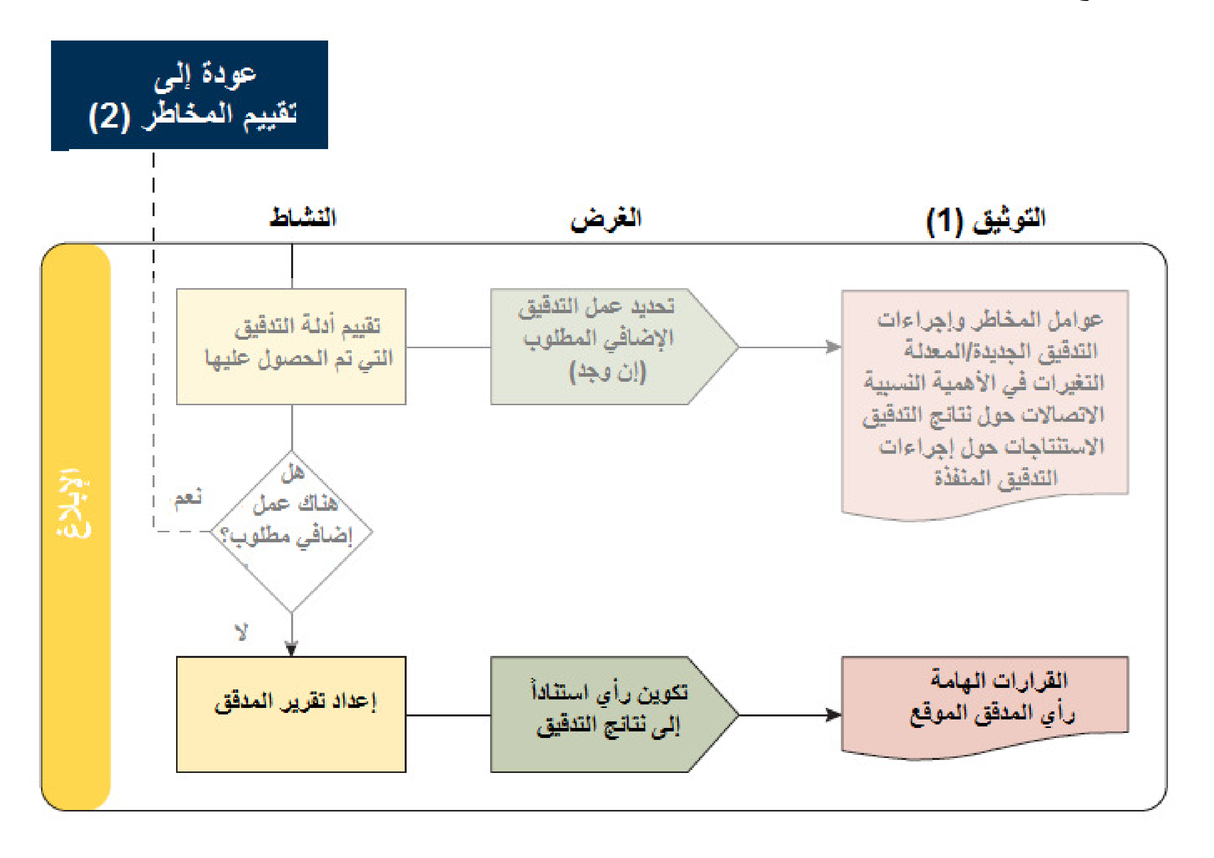
حجب الرأي

نظرا لأهمية المسائل الواردة في فقرة أساس حجب الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين الأساس الذي يُبنى عليه رأي التدقيق. وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

٢٤. فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة	محتوى الفصل
٧٠٦	إرشادات بشأن التوضيح الإضافي في تقرير المدقق لشد إنتباه مستخدمي البيانات المالية لمسائل معينة.

التوضيح ٢٤. ٠-١



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٤	إن هدف المدقق، بعد تكوين رأي حول البيانات المالية، هو شد انتباه المستخدمين، عندما يرى المدقق لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير المدقق إلى:- (أ) المسألة التي تجعلها أهميتها أساسية لفم المستخدمين للبيانات المالية، على الرغم من عرضها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية؛ أو (ب) حيثما كان ذلك ملائماً، أي مسألة أخرى تتعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٥	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى مسألة تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية، والتي بتقدير المدقق جعلتها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. (ب) الفقرة الأخرى- فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى مسألة أخرى غير تلك المسائل المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية، والتي تتعلق بتقدير المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٦	إذا رأى المدقق أن من الضروري شد انتباه المستخدمين لمسألة معروضة أو مفصح عنها في البيانات المالية والتي بتقدير المدقق جعلتها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية، فعندها ينبغي على المدقق إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق شريطة حصوله على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن المسألة غير خاطئة بشكل جوهري في البيانات المالية. وينبغي أن تشير مثل هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١أ- ٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٧	عندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق، ينبغي عليه:- (أ) إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛ (ب) استخدام العنوان "تأكيد مسألة"أو عنوان مناسب أخر؛ (ج) إدراج مرجع واضح للمسألة التي يتم تأكيدها وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف المسألة بالكامل؛ و (د) الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على المسألة التي تم تأكيدها. (المرجع: الفقرات ٣أ- ٤أ).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٨	إذا رأى المدقق أن من الضروري الإشارة إلى مسألة أخرى غير تلك المسائل المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية، وتتعلق بتقدير المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندها ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان "مسألة أخرى" أو عنوان مناسب أخر. وينبغي على المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وأية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان أخر في تقرير المدقق إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بقسم المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير. (المرجع: الفقرات ٥أ- ١١أ).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٩	إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقرير المدقق، فعندها على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (المرجع: الفقرة ١٢أ).

٢٤.١ لمحة عامة

في بعض الحالات، قد يرغب المدقق بشد انتباه المستخدمين إلى بعض المسائل في تقرير المدقق التي تعتبر أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أو لعملية التدقيق نفسها ومسؤوليات المدقق. ويمكن تحقيق هذا عن طريق فقرة إضافية في تقرير المدقق.

وتبين التوضيح التالي النوعين من الفقرات التي يمكن إضافتها.

التوضيح ٢٤.١-١

الفقرة	اعتبارات الاتصال
تأكيد مسألة	**شد الإنتباه لمسائل هامة تتعلق بالبيانات المالية وتم الإفصاح عنها بالفعل في البيانات المالية.** المسائل المعروضة/ المفصح عنها في البيانات المالية، والتي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
أمثلة	عدم التيقن فيما يتعلق بإجراء قضائي أو تنظيمي إستثنائي أو الأحداث اللاحقة أو كارثة كبيرة، أو غير ذلك عدم التيقن أو عدم الإتساق الهام، أو التطبيق المبكر (عندما يكون جائزاً) لأحد معايير المحاسبة الجديدة.
مسائل أخرى	**مسائل ذات علاقة بفهم وظيفة التدقيق ولكن لم يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.** أي مسألة (مسائل) غير تلك المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية، وتتعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق و/ أو تقريره.
أمثلة	عدم تمكن المدقق من الانسحاب من العملية أو مسؤوليات إضافية للمدقق أو أي قيود على توزيع تقرير المدقق.

ولا تعد "فقرة التأكيد" بديلاً عن:-

- تعديل رأي التدقيق عند اللزوم؛ أو
- قيام الإدارة بالإفصاحات اللازمة في البيانات المالية.

عندما يتوقع المراقب إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى، يقوم المدقق بالاتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة حول:-

- الحاجة للفقرة؛ و
- الصيغة المقترحة.

٢٤ .٢ فقرة التأكيد

إن الغرض من فقرة التأكيد هو تسليط الضوء على المسائل الهامة (التي سبق الإفصاح عنها في البيانات المالية) التي سوف تعزز فهم المدقق للبيانات المالية.

وفيما يلي أدناه المتطلبات الرئيسية لاستخدام فقرة التأكيد.

التوضيح ٢٤ .٢-١

الشروط	الملاحظات
تم الإفصاح بالكامل عن المسألة في البيانات المالية	تشير فقرة التأكيد إلى المسائل المعروضة أو المفصح عنها بالفعل في البيانات المالية، وهي ليست بديلا عن تلك الإفصاحات. ولن تشمل الفقرة تفاصيل تزيد عن تلك الموجودة بالفعل في البيانات المالية.
لا توجد أخطاء جوهرية	على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن المسألة خالية من أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
تم إدراجها مباشرة بعد رأي المدقق	تلي الفقرة فقرة الرأي للمدقق، ولكن تأتي قبل قسم أية مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير المالية. ويكون عنوان الفقرة "تأكيد مسألة" أو عنوان أخر مناسب.
ليست رأي معدل	تشير الفقرة إلى أن رأي المدقق لم يتم تعديله فيما يتعلق بالمسألة التي يتم تأكيدها.

وتتطلب معايير التدقيق الدولية التالية من المدقق، في ظل ظروف محددة، إدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق.

التوضيح ٢٤ .٢-٢

معيار التدقيق الدولي	العنوان	الفقرة
٢١٠	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	١٩ (ب)
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	١٢ (ب)، ١٦
٥٧٠	المنشأة المستمرة	١٩
٨٠٠	الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.	١٤

ويبين النموذج أدناه عينة للصياغة المقترحة.

التوضيح ٢٤ .٢-٣

عدم اليقين الهام- المنشأة المستمرة

على افتراض كون إفصاح الملاحظة في البيانات المالية مناسباً، فإن صيغة الفقرة ستكون على النحو التالي:

فقرة التأكيد

من دون التحفظ في رأينا، نلفت الانتباه إلى الملاحظة X في البيانات المالية، والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت خسائر صافية بلغت ZZZ خلال الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦، وإعتبارا من ذلك التاريخ، تجاوزت المطلوبات المتداولة للشركة إجمالي الأصول بـــ YYY. وهذه الظروف، جنبا إلى جنب مع المسائل الأخرى على النحو المبين في ملاحظة الإفصاح X، تشير إلى وجود حالة عدم يقين هامة من الممكن أن تلقي بظلال الشك بشكل كبير على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

مسائل أخرى لعدم اليقين الهام

على افتراض كون إفصاح الملاحظة في البيانات المالية مناسباً، فإن صيغة الفقرة ستكون على النحو التالي:

فقرة التأكيد

من دون التحفظ في رأينا، نلفت الانتباه إلى الملاحظة X في البيانات المالية، والتي تشير إلى أن الشركة هي المدعى عليه في دعوى تزعم انتهاك بعض حقوق براءات الاختراع وتطالب بحقوق الاختراع وتعويض بدل الأضرار. وقد قدمت الشركة دعوى مقابلة، وجلسات الاستماع الأولية والإطلاع على الوقائع جارية حالياً. ولا يمكن تحديد نتائج هذه المسألة في الوقت الحاضر، ولا يوجد أي مخصص لأي مسؤولية مترتبة في البيانات المالية.

٢٤ .٣ الفقرة الأخرى

قد يكون وجود فقرة أخرى ضرورياً لتسليط الضوء على مسائل لم يفصح عنها مسبقا في البيانات المالية ومن شأنها أن تكون ذات علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق أو مسؤوليات المدقق و/ أو تقريره.

ويمكن استخدام الفقرات الأخرى لتسليط الضوء على مسائل مثل:-

- القيود على توزيع تقرير المدقق- بما أن إعداد البيانات المالية (باستخدام إطار أهداف عامة) يمكن أن يتم في بعض الأحيان لغرض خاص، يمكن إدراج فقرة أخرى تبين أن تقرير المدقق معني بالمستخدمين المستهدفين وحدهم، وأنه لا ينبغي توزيعه على أو استخدامه من أطراف أخرى؛
- تسليط الضوء على مسؤوليات إضافية- قد يتطلب أو يسمح القانون أو النظام أو الممارسة المقبولة عموما للمدقق التوسع حول مسؤوليات المدقق؛ و
- عدم التمكن من الانسحاب من العملية- إذا لم يتمكن المدقق من الانسحاب أو الاستقالة، يمكن لفقرة أخرى توضيح لم تعذر ذلك.

وتنطبق الشروط التالية عند استخدام الفقرات الأخرى.

الشروط	الملاحظات
لم يتم الإفصاح عن المسألة في البيانات المالية	تشير إلى مسألة غير تلك المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية. وبالإضافة على ذلك، فإن الفقرة الأخرى لن تتضمن معلومات مطلوب من الإدارة تزويدها.
الإفصاح غير ممنوع	أن لا يكون الإفصاح ممنوعا من جانب القانون أو النظام أو المعايير المهنية الأخرى مثل المعايير المتعلقة بسرية المعلومات.
الإفصاح ذو علاقة بالمستخدمين	الإفصاح ذو علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.
لا تناقضات	أن لا تتعارض المعلومات المعروضة مع الرأي أو البنود المفصح عنها أو المعروضة في البيانات المالية. ولا تؤثر الفقرة الأخرى على رأي المدقق.
مدرجة مباشرة بعد رأي التدقيق	يتم إدراج الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي أو في أي مكان أخر في تقرير المدقق إذا كان ذو علاقة بقسم مسؤوليات إعداد التقارير المالية الأخرى.
تشير إلى أن الإفصاح غير مطلوب	سيشير محتوى الفقرة الأخرى إلى أن المسالة غير مطلوب عرضها والإفصاح عنها في البيانات المالية.

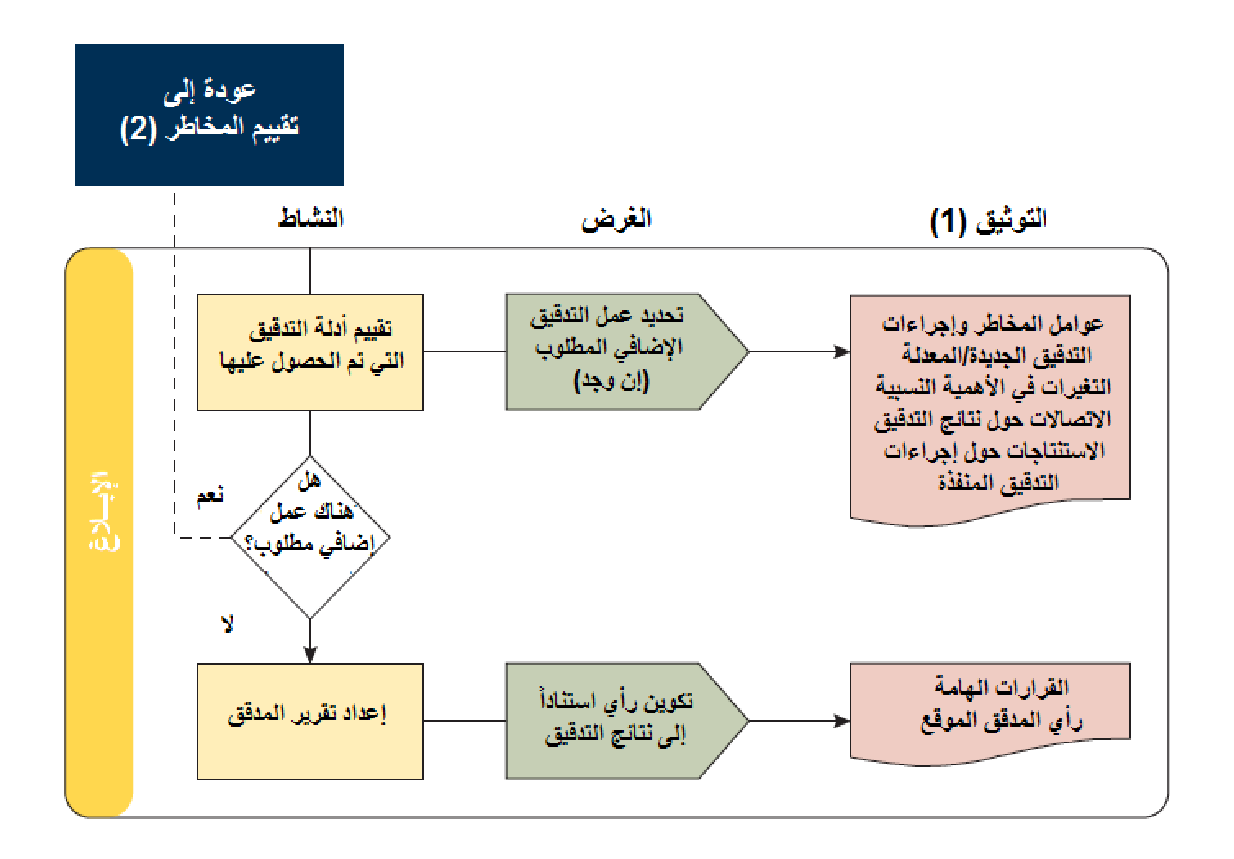
تشير معايير التدقيق الدولية التالية إلى الحالات التي يمكن فيها إدراج الفقرات الأخرى.

معيار التدقيق الدولي	العنوان	الفقرة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	١٢ (ب)، ١٦
٧١٠	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	١٣-١٦،١٤-١٧، ١٩
٧٢٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	١٠ (ا)

٢٥. المعلومات المقارنة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المقارنة ومسؤوليات إعداد التقارير المالية الخاصة بالمدقق.	٧١٠

التوضيح ٢٥ .٠-١



ملاحظات:-

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٥	إن أهداف المدقق هي:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في البيانات المالية، في جميع المجالات الهامة، وفقا للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المقارنة الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و (ب) الإبلاغ وفقاً لمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٦	لأغراض معايير التدقيق الدولية يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) المعلومات المقارنة- القيم والإفصاحات المدرجة في البيانات المالية فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. (ب) الأرقام المقابلة- المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة باعتبارها جزء أساسي للبيانات المالية للفترة الحالية، وتُقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية (يشار إليها بـ "أرقام الفترة الحالية"). كما أن مستوى التفاصيل المعروض في القيم والإفصاحات المقابلة محكوم بشكل أساسي من حيث علاقته بأرقام الفترة الحالية. (ج) البيانات المالية المقارنة- المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة لتتم مقارنتها بالبيانات المالية للفترة الحالية ولكن، في حال تدقيقها، يشار إليها في رأي المدقق. ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية. ولأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة المراجع "للفترة السابقة" على أنها "للفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة القيم والإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٧	ينبغي على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب. ولهذا الغرض، ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت:- (أ) المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما كان مناسباُ، المعاد بيانها؛ و (ب) السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافي.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٨	في حال علم المدقق عن أي خطأ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء إجراء عملية التدقيق للفترة الحالية، ينبغي على المدقق أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي تستلزمها الظروف للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان هناك خطأ جوهري. وفي حال قام المدقق بتدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، فعندها ينبغي عليه إتباع المتطلبات ذات العلاقة لمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠. وفي حال تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، يقرر المدقق أتفاق المعلومات المقارنة مع البيانات المالية المعدلة.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٩	على النحو المطلوب في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠، ينبغي على المدقق طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق. كما ينبغي على المدقق الحصول على إقرار خطي محدد فيما يتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة. (المرجع: الفقرة أ١).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٠	عندما يتم عرض الأرقام المقابلة، ينبغي ألا يشير رأي المدقق إلى الأرقام المقابلة المتوقعة في الظروف الواردة في الفقرات ١١ و١٢ و١٤. (المرجع: الفقرة ٢أ).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١١	في حال تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظا أو حجباً للرأي أو رأياً سلبياً ولم يتم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل، فينبغي على المدقق أن يعدل فقرة رأي المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية. وفي فقرة الأساس للتعديل في تقرير المدقق، ينبغي على المدقق:- (أ) الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة في وصف الأمر الذي نتج عنه التعديل عندما تكون آثار ذلك الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ و (ب) في حالات أخرى، توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة. (المرجع: الفقرة ٣أ- ٥أ).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٢	في حال حصل المدقق على أدلة تدقيق بأن الخطأ الجوهري موجود في البيانات المالية للفترة السابقة التي صدر بشأنها الرأي غير المعدل ولم يتم إعادة بيان الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة، فعندها ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو سلبي في تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية ومعدل بالنسبة للأرقام المقابلة المدرجة هنا. (المرجع: الفقرة ٦أ)
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٣	في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق ولم يمنع القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشان الأرقام المقابلة وقرر القيام بذلك، فعندها ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق:- (أ) أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من جانب المدقق السابق؛ و (ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و (ج) تاريخ ذلك التقرير. (المرجع: الفقرة ٧أ).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٤	في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن الأرقام المقابلة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٥	عندما يتم عرض البيانات المالية المقارنة، ينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من اجلها عرض البيانات المالية وتم إبداء رأي التدقيق حولها. (المرجع: الفقرة ٨أ- ٩أ).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٦	عند الإبلاغ عن البيانات المالية للفترة السابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق الخاصة بالفترة الحالية، في حال أختلف رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه المدقق سابقاً، ينبغي على المدقق الإفصاح عن الأسباب الفعلية وراء اختلاف الرأي في الفقرة الأخرى وفقا لمعيار التدقيق ٧٠٦. (المرجع: الفقرة ١٠أ).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٧	إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى ما يلي، إضافة إلى إبداء الرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية:- (أ) أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق؛ (ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و (ج) تاريخ ذلك التقرير. إلا في حال إعادة نشر تقرير المدقق السابق حول البيانات المالية للفترة السابقة مع البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٨	في حال توصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة التي أبلغ عنها سابقا المدقق السابق بدون إجراء تعديل عليها، فعندها ينبغي على المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بذلك الخطأ، إلا في حال مشاركة كافة المسؤولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، وطلب إبلاغ المدقق السابق بذلك. وفي حال تعديل البيانات المالية للفترة السابقة وموافقة المدقق السابق على إصدار تقرير المدقق الجديد حول البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فعندها ينبغي على المدقق الإبلاغ عن الفترة الحالية فقط. (المرجع: الفقرة ١١أ).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٩	إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الإفتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية.

١.٢٥ لمحة عامة

إن طبيعة المعلومات المقارنة الواردة في البيانات المالية للمنشأة تتوقف على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتكون مسؤوليات الإبلاغ للمدقق مستندة إلى النهج الذي يتم اعتماده من جانب القانون أو النظام أو شروط العملية للمعلومات المقارنة المعروضة.

وهناك نهجين مختلفين واسعي النطاق فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة، على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١.٢٥-١

المهمة	الإجراءات
الأرقام المقابلة	القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة بإعتبارها جزء أساسي للبيانات المالية للفترة الحالية، وتقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية. وينبغي أن يكون رأي المدقق متعلقاُ بالفترة الحالية فقط.

المهمة	الإجراءات
البيانات المالية المقارنة	المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة لتتم مقارنتها بالبيانات المالية للفترة الحالية ولكن، في حال تدقيقها، يشار إليها منفصلة في رأي المدقق. ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية. وينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من اجلها عرض البيانات المالية.

٢٥. ٢ إجراءات التدقيق

التوضيح ٢٥. ٢-١

المهمة	الإجراءات
الحصول على أدلة التدقيق اللازمة	الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن المعلومات المقارنة تلبي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب. وهذا يشتمل على تقييم ما إذا كانت:- • السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافي. • المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما كان ذلك مناسباً، المعاد بيانها.
تحديد أي أخطاء محتملة	حيثما أمكن ذلك، يتم تحديد الأخطاء الجوهرية في المعلومات المقارنة أثناء أداء عملية التدقيق للفترة الحالية، وذلك من خلال قيام المدقق بما يلي:- • أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي تستلزمها الظروف لتحديد ما إذا كان هناك خطأ جوهري؛ • في حال تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، ينبغي تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع البيانات المالية المعدلة. وفي حال قام المدقق بتدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، فعندها ينبغي عليه إتباع المتطلبات ذات العلاقة لمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠ حول الأحداث اللاحقة. وقد تم مناقشة هذا في المجلد ١، الفصل ١٣.
الحصول على إقرارات خطية	طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق. وهذا قد يتضمن إقرارات خطية محددة تتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة.

٢٥.٣ الأرقام المقابلة

يبين التوضيح أدناه مسؤوليات الإبلاغ.

التوضيح ٢٥.٣-١

	الإجراءات
عدم الإشارة إلى المقارنات في تقرير المدقق	ينبغي ألا يشير رأي المدقق إلى الأرقام المقابلة، إلا إذا تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة تعديل لم يتم حله. وعلى المدقق أن يعدل الرأي للفترة الحالية من خلال:- • الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة عندما تكون الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ و • توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة التي لم يتم حلها على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.
أي إعادة بيان مطلوبة	ينبغي إبداء رأي متحفظ أو سلبي حول البيانات المالية للفترة الحالية إذا وجد خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي:- • صدر بشأنها رأي غير معدل؛ و • لم يتم إعادة بيان الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة فيها.
أرقام الفترة السابقة المدققة من شركة أخرى	في حال لم يكن المدقق ممنوعاً بموجب القانون أو النظام من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق وقرر القيام بذلك، فينبغي على المدقق عندئذ أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق:- • أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق؛ • نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاُ، الأسباب وراء تعديله؛ و • تاريخ ذلك التقرير.
أرقام الفترة السابقة غير المدققة	ينبغي البيان في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن الأرقام المقابلة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حال تم تحديد خطأ جوهري، سيكون مطلوباً إعادة بيان الأرقام المقابلة والقيام بالإفصاح المناسب. وإذا تعذر إعادة البيان أو الإفصاح، يتم تعديل رأي التدقيق فيما يتعلق بأي أرقام مقابلة مدرجة.

٤.٢٥ البيانات المالية المقارنة

يبين التوضيح أدناه مسؤوليات الإبلاغ.

التوضيح ٤.٢٥-١

	الإجراءات
الإشارة لكل فترة من الفترات المعروضة	ينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من أجلها عرض البيانات المالية وتم إبداء رأي التدقيق حولها.
أي تغييرات مطلوبة في الرأي السابق المقدم	في حال أختلف رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه المدقق سابقاً، ينبغي الإفصاح عن الأسباب الفعلية وراء اختلاف الرأي في الفقرة الأخرى.
أرقام الفترة السابقة المدققة من شركة أخرى	إضافة إلى إبداء الرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى ما يلي (إلا في حال إعادة نشر تقرير المدقق السابق مع البيانات المالية):- • أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق؛ • نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، السبب وراء تعديله؛ و • تاريخ ذلك التقرير. وفي حال وُجد خطأ جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة التي أبلغ عنها سابقاً المدقق السابق بدون إجراء تعديل عليها، ينبغي على المدقق:- • إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بذلك الخطأ؛ و • طلب إبلاغ المدقق السابق. وفي حال تعديل البيانات المالية للفترة السابقة وموافقة المدقق السابق على إصدار تقرير المدقق الجديد حول البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فينبغي على المدقق عندئذ الإبلاغ عن الفترة الحالية فقط.
أرقام الفترة السابقة غير المدققة	ينبغي البيان في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حال تم تحديد خطأ جوهري، سيكون مطلوباً إعادة بيان الأرقام المقابلة والقيام بالإفصاح المناسب. وإذا تعذر إعادة البيان أو الإفصاح، يتم تعديل رأي التدقيق فيما يتعلق بأي أرقام مقابلة مدرجة.